

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Maria Inês Fernandes Ramos

Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido

ISCAC | 2017

Maria Inês Fernandes Ramos

Tributação do Residente Não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido

Coimbra, setembro de 2017



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Maria Inês Fernandes Ramos

Tributação do Residente não Habitual em sede de
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares –
Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino
Unido

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação da Professora Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis.

Coimbra, setembro de 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

RESUMO

Num mercado cada vez mais global, a circulação de pessoas entre os mais variados países é cada vez mais frequente. Dada a facilidade de circulação, principalmente nos países que constituem a União Europeia, os sujeitos tendem a fixar-se nos países que lhe ofereçam melhores condições e menores custos. Desta forma, os vários países sentem necessidade de ser mais atrativos, para que os sujeitos sintam vontade de se deslocar para aquele país pelas condições que oferece. Assim, alguns países têm criado regimes especiais de tributação para que os sujeitos passivos se sintam motivados a mudar a sua residência para usufruir desses mesmos regimes. Em particular, o regime do residente não habitual em Portugal. Desta forma, esta investigação centra-se na análise comparativa deste regime e os regimes que se praticam em Espanha e no Reino Unido.

Palavras-chave: residente não habitual, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), dupla tributação internacional

ABSTRACT

In an increasingly global market, the circulation of persons among the most various countries is becoming more frequent. Given the ease of circulation, especially in the countries that make up European Union, individuals tend to set themselves in countries that offer better conditions and lower costs. In this way, the various countries feel the need to be more attractive, so that individuals feel the desire to move to that country for the conditions that it offers. Thus, some countries have created special tax regimes so that taxpayers feel motivated to change their residence to enjoy the same regimes. In particular, the non-habitual resident regime in Portugal. Therefore, this research focuses on comparative analysis of this regime and the regimes that are practiced in Spain and United Kingdom.

Keywords: non-habitual resident, income tax, international double taxation

ÍNDICE GERAL

Introdução Geral.....	1
1.1 Apresentação e justificação teórica do tema.....	2
1.2 Objetivos de investigação	4
1.3 Estrutura da dissertação	4
Capítulo I – A Tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares em Portugal: noções fundamentais.....	5
1.1 Introdução	5
1.2 Conceitos de residente fiscal, residente fiscal parcial, não residente fiscal e residente virtual	7
1.3 Dupla Tributação Internacional e as Convenções para eliminar a Dupla Tributação	11
1.4 Notas conclusivas	14
Capítulo II – O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal	14
2.1 Introdução	14
2.2 Fundamentos para a criação e aplicação do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal	15
2.3 A tributação dos rendimentos no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual.....	18
2.3.1 A tributação dos rendimentos de fonte portuguesa no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual.....	18
2.3.2 A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual.....	19
2.4 A eliminação da dupla tributação no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual	22
2.5 Evolução legislativa do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal.....	23

2.6	O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal: análise quantitativa.....	25
2.7	Notas conclusivas	31
Capítulo III – O Regime Fiscal para o Residente não Habitual - Estudo comparativo entre Portugal, Espanha e Reino Unido		
		32
3.1	Introdução	32
3.2	Metodologia de investigação	32
3.2.1	Definição dos objetivos de investigação	32
3.3	Estudo comparativo entre Portugal, Espanha e Reino Unido	33
3.3.1	O Regime fiscal para o Residente Não Habitual em Espanha.....	33
3.3.2	O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual no Reino Unido	48
3.4	Estudo Comparativo: Portugal, Espanha e Reino Unido	62
3.5	Análise crítica e propostas de melhoria ao Regime Fiscal para o Residente Não Habitual.....	72
3.6	Notas Conclusivas	75
Capítulo IV – Conclusões finais e perspetivas de investigação futura		76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		79
ANEXOS		83
Anexo 1 - Declaração Modelo 3		84
Anexo 2 - Declaração Modelo 3 Anexo L.....		88
Anexo 3 - Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro – Série I, n.º 4.....		89
Anexo 4 - Modelo 149.....		92
Anexo 5 - Self Assessment		93

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

Tabela 1 - Pressupostos para a aplicação do método da isenção no RRNH.....	21
Tabela 2 - Evolução Legislativa do RRNH em Portugal de 2009 a 2016.....	24
Tabela 3 - Evolução do Número de Declarações do RRNH de 2010 a 2015.....	25
Tabela 4 - Evolução do Rendimento Bruto Liquidado no RRNH de 2010 a 2015.....	26
Tabela 5 - Evolução do Número de Declarações com Imposto Liquidado no RRNH de 2010 a 2015.....	27
Tabela 6 - Evolução dos Valores de IRS Liquidado no RRNH de 2010 a 2015.....	28
Tabela 7 - Evolução da Taxa Efetiva de Tributação do RRNH de 2010 a 2015	29
Tabela 8 - Tabela comparativa de aplicação do RRNH vs Regime Geral	30
Tabela 9 - Rendimentos obtidos em território espanhol.....	35
Tabela 10 - Evolução legislativa do regime dos impatriados de 2004 a 2016	41
Tabela 11 - Análise comparativa do RRNH espanhol vs Regime Geral.....	47
Tabela 12 - Análise comparativa do RRNH inglês vs Regime Geral	59
Tabela 13 - Principais características do Regime do Residente não Habitual: Portugal, Espanha e Reino Unido	62
Tabela 14 - Tipologia de sujeitos passivos no RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido	67
Tabela 15 - Período de tempo para aplicação do RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido	68
Tabela 16 - Comparação entre a qualificação exigida entre regimes.....	68
Tabela 17 - Comparação dos rendimentos abrangidos pelo RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido	69
Tabela 18 - Convenções para eliminar a dupla tributação no RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido	70
Tabela 19 - Taxas de tributação do RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido	70

Lista das principais abreviaturas, acrónimos e siglas

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

BIR - Business Investment Relief

CDT – Convenções para eliminar a Dupla Tributação

CFI – Código Fiscal do Investimento

CGT – Capital Gains Tax

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

EE – Estabelecimento Estável

HMRC – Her Majesty’s Revenue and Customs

IRNR – Impuesto sobre la Renta de no Residentes

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IT – Inheritance Tax

LIFO – Last in, first out

LIRNR – Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIRPF - Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

LIS – Ley del Impuesto sobre sociedades

MCOCDE – Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

ONU – Organização para as Nações Unidas

PGE – Presupuestos Generales del Estado

RBC – Remittance Basis Charge

TRLIRNR - Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

RIRPF - Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RRNH – Regime do Residente não Habitual

SRT – Statutory Residence Test

UE – União Europeia

Introdução Geral

O presente trabalho visa o estudo do Regime do Residente não Habitual (RRNH), em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) em Portugal, assim como o estudo do RRNH em Espanha e do RRNH no Reino Unido e respetiva análise comparativa. A escolha destes países para este estudo não foi aleatória, sendo a escolha de Espanha inevitável, uma vez que faz parte da Península Ibérica, a par com Portugal, e como tal torna-se importante a sua análise uma vez que são países próximos. Quanto ao Reino Unido, a escolha deve-se ao facto de este ser um país ímpar no que toca à fiscalidade, uma vez que neste país não há uma influência da contabilidade na fiscalidade, o que não acontece em Portugal e Espanha (Pereira, 2013)¹.

Vários autores já exploraram este tema, os pioneiros foram Borges e Sousa (2009)² e Neves (2009)³, que logo que o regime entrou em vigor o analisaram não só na sua individualidade como em comparação com outros regimes em vigor na altura na União Europeia. No entanto, desde a entrada em vigor o regime sofreu algumas alterações, logo, rapidamente estes estudos perderam o seu interesse, uma vez que se encontravam desatualizados no que toca à legislação. Desta forma, foram surgindo novos estudos, como por exemplo, o de Mendes (2011)⁴. Contudo, este estudo apenas incidia sobre o RRNH analisando à luz do Princípio da não Discriminação no Direito Europeu⁵.

¹ PEREIRA, M. (2013), O Impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras, *XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria*, Lisboa, p. 5 e 6.

² BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40.

³ NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39.

⁴ MENDES, M. (2011), *O novo regime fiscal do residente não habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de Mestrado Ciências-Jurídico Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto

⁵ Este é um dos princípios fundamentais relacionado com o Direito Tributário Internacional e tem subjacente a preocupação de evitar que alguns contribuintes sejam discriminados pelos Estados, para efeitos fiscais, em situações de tributárias internacionais. Este princípio encontra-se consagrado no artigo 24.º do Modelo de Convenção da OCDE. Em: PEREIRA, P. R. (2015), Em torno dos princípios do Direito Internacional em: CATARINO, J. R. e GUIMARÃES, V. B. (2015), *Lições de Fiscalidade - Vol. 2*, 4ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 245.

Assim, seguiram-se mais estudos de modo a que se acompanhassem as alterações que se iam verificando na legislação. Silva (2016)⁶ e Mendes (2016)⁷ estudaram o RRNH mais recentemente, no entanto, estes mesmos estudos têm também algumas desatualizações, uma vez que em 2016 aconteceram novas mudanças no RRNH.

Desta forma, o nosso estudo pretende colmatar estas desatualizações e concentrar o seu estudo em apenas 3 países para aprofundar mais o conhecimento destes regimes.

1.1 Apresentação e justificação teórica do tema

O regime fiscal para o residente não habitual entrou em vigor em Portugal com o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro⁸ e tem como objetivo principal dar “um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se pretende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português”.

Com a entrada em vigor deste regime passou a ser possível que os residentes não habituais que praticassem atividades consideradas de valor acrescentado pudessem usufruir de uma tributação mais favorável em relação aos residentes ditos “normais”.

Na verdade, um sujeito é considerado residente em Portugal quando cumpre os requisitos descritos no artigo 16.º, n.º 1 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)⁹, ou seja, quando haja permanecido em território português mais de

⁶ SILVA, A. (2016), *A tributação dos residentes não habituais – O caso português*, Tese de Mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.

⁷ MENDES, V (2016), *Incentivos ao investimento estrangeiro – O regime fiscal do residente não habitual e a autorização de residência para atividade de investimento – Vistos dourados (golden visas)*, Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

⁸ Revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/10, mas mantém-se por via da alteração da redação do art.º 16.º CIRS

“A crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspetiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português. A presente iniciativa legislativa vem, assim, dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se prende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português.”

⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, atualizado até à Lei n.º 17-A/2016, de 30 de março.

183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa. Estes sujeitos serão tributados pelas taxas progressivas do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS.

Quanto ao residente não habitual e tal como definido no n.º 8 do artigo 16º do CIRS, é o sujeito passivo que se tornando fiscalmente residente nos termos do n.º 1 ou 2 do referido artigo e não tendo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. Estando sob a alçada do regime RRNH, os residentes não habituais que auferiram rendimentos das categorias A e B decorrentes das atividades de valor acrescentado, serão tributados à taxa de 20%, segundo, o n.º 8 do artigo 99.º, do CIRS e n.º 6 do artigo 72.º. Ao serem tributados de forma distinta, pelo facto de optarem pelo RRNH, serão tributados a taxas mais reduzidas em relação ao comum residente em Portugal, existindo assim um tratamento discriminatório para os residentes em Portugal, segundo Mendes (2011)¹⁰.

A problemática deste regime encontra-se no facto de haver uma tributação díspar entre os residentes não habituais e os residentes em Portugal, mesmo que os residentes não habituais sejam considerados como residentes em Portugal, provocando assim uma situação de desigualdade entre sujeitos, segundo, Moraes (2015)¹¹, e aqui é que se encontra o interesse desta investigação. Esta disparidade está presente quando um residente considerado “normal” que tenha a mesma profissão que um não habitual constante da portaria¹² não seja tributado da mesma forma que um residente não habitual, ou seja, o residente “normal” será tributado segundo as taxas gerais do IRS.

A presente investigação revela-se então importante uma vez que o RRNH tanto quanto temos conhecimento não é um tema muito explorado e dado que atualmente o movimento de pessoas é cada vez mais frequente, torna-se relevante o seu estudo.

¹⁰ MENDES, M. (2011), *O novo regime fiscal do residente não habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de Mestrado Ciências-Jurídico Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto

¹¹ MORAIS, R. D. (2015), Reforma do IRS (2014) – Uma primeira reflexão, *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 7, p. 20.

¹² Para a leitura na íntegra da portaria esta encontra-se no anexo 3.

1.2 Objetivos de investigação

Este estudo tem como objetivo geral de investigação a análise do RRNH, em sede de IRS, no contexto português. Esta investigação tem como objetivos específicos os que se apresentam de seguida.

Em primeiro lugar analisar o conceito de residência em Portugal, em sede de IRS, de acordo com as normas que se encontram em vigor no CIRS. Em segundo lugar, pretende-se efetuar um estudo da evolução legislativa do RRNH em Portugal. Em terceiro lugar, analisar-se-á estatisticamente a evolução do número de contribuintes que têm vindo a usufruir do RRNH em Portugal, desde a sua entrada em vigor. Em quarto lugar e último lugar, comparar-se-á o RRNH português com os regimes fiscais para o residente não habitual de Espanha e do Reino Unido.

1.3 Estrutura da dissertação

O presente trabalho encontra-se dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo serão abordados os conceitos fundamentais à compreensão do tema em estudo, nomeadamente, os conceitos de residência, de não residência e de dupla tributação, no contexto do sistema fiscal português.

No segundo capítulo será abordado o RRNH em Portugal, iniciando-se o capítulo com a exposição dos fundamentos para a criação do RRNH. Procede-se de seguida ao estudo da evolução legislativa do RRNH e, por fim, apresenta-se uma breve análise quantitativa do RRNH em Portugal.

No terceiro e último capítulo será realizado um estudo comparativo entre o RRNH de Portugal, Espanha e Reino Unido. Numa primeira etapa serão apresentados os RRNH que estão em vigor em Espanha e no Reino Unido. Seguidamente será feita a análise comparativa entre os três regimes. Finalmente serão discutidas as conclusões do estudo.

Capítulo I – A Tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares em Portugal: noções fundamentais

1.1 Introdução

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é um imposto que se rege pelo princípio do *world wide income*, ou seja, o sujeito passivo é tributado pelo seu rendimento global no seu país de residência. No contexto português, este princípio encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS¹³.

Contudo, também os não residentes são tributados em Portugal, mas apenas pelos rendimentos obtidos em território português, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIRS¹⁴.

Mas atualmente, o princípio da territorialidade não é suficiente para se imputar uma lei fiscal a um dado território, ou seja, a evolução dos sistemas fiscais levou a que se escolham elementos de conexão pessoais ou subjetivos em detrimento de elementos de conexão reais ou objetivos (Pereira, 2014)¹⁵. Mais ainda, segundo Xavier (2014)¹⁶ os elementos de conexão pretendem “localizar” uma determinada situação de vida num determinado ordenamento jurídico de modo a que se determine o âmbito de aplicação das leis desse mesmo ordenamento jurídico à situação em causa.

Nesse sentido e de acordo com Pereira (2014), os elementos de conexão que se costumam apontar no caso dos impostos sobre o rendimento são de carácter pessoal ou de carácter real. Quanto aos elementos de carácter pessoal tem-se a nacionalidade e a residência como elementos de conexão, no que toca aos elementos de carácter real tem-se a origem ou fonte de rendimentos.

Nos dias que correm a nacionalidade já não é também um elemento de conexão relevante quer no contexto português como na maioria dos restantes países, tal como defende

¹³ Artigo 15º, n.º 1 do CIRS – “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”

¹⁴ Artigo 15º, n.º 2 do CIRS – “Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

¹⁵ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 222.

¹⁶ XAVIER, A. (2014), *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 224.

Pereira (2014)¹⁷. Tal forma foi abandonada a ideia da nacionalidade como elemento de conexão que segundo Pereira (2015)¹⁸, este já não é mesmo considerado como um elemento de conexão no seu artigo.

Desta forma, os elementos de conexão da residência e da fonte são os elementos de referência que permitem chegar aos dois grandes princípios do poder tributário dos Estados: o princípio da residência e o princípio da fonte (Pereira, 2015)¹⁹.

O princípio de residência é o mais importante, sendo este a referência para a definição da extensão do imposto (Pereira, 2014)²⁰. É também este princípio que dá direito a um Estado de tributar os rendimentos dos seus residentes, de acordo com Pereira (2015).

No que toca ao princípio fonte este leva a uma tributação limitada dos rendimentos produzidos no território, o que ocorre em geral com a tributação dos não residentes, segundo Nabais (2015)²¹.

Tal como referem Pereira (2015) estes dois princípios não se excluem mutuamente. Desta forma, relativamente ao mesmo tipo de imposto podem-se invocar diferentes elementos de conexão levando a problemas de dupla tributação (Nabais, 2015). Este tema será explorado posteriormente no ponto 1.3 deste capítulo.

O conceito de residência tem então sofrido algumas alterações nos últimos tempos de forma a acompanhar a evolução que se tem dado e tem tornado não só a Europa como o Mundo em geral mais globais, segundo o *Relatório do Anteprojeto da Reforma do IRS* (2014).

Importa antes de mais apresentar alguns conceitos que consideramos fundamentais à compreensão deste estudo.

¹⁷ *Idem, Ibidem.*

¹⁸ PEREIRA, P. R. (2015), Em torno dos princípios do Direito Internacional em: CATARINO, J. R. e GUIMARÃES, V. B. (2015), *Lições de Fiscalidade - Vol. 2*, 4ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 216.

¹⁹ *Idem, Ibidem.*

²⁰ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 223.

²¹ NABAIS, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 476.

1.2 Conceitos de residente fiscal, residente fiscal parcial, não residente fiscal e residente virtual

No contexto português, o conceito de residência encontra-se definido no artigo 16.º do CIRS. Assim, “São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.”.

Uma das mais recentes alterações no que toca à temática residência foi a criação do conceito de residência parcial. Este conceito entrou em vigor com a Reforma do IRS de 2015 que se operou através da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro e pretende diminuir os conflitos que existem pelo facto de um sujeito passivo alterar a sua residência fiscal no decurso do ano fiscal, como consta no *Relatório do Anteprojeto da Reforma* (2014)²². Além desta diminuição dos conflitos, com a criação do conceito de residência parcial pretende-se uma conexão direta entre o período de efetiva residência em Portugal e o estatuto de residência fiscal neste mesmo território, segundo Valente (2016)²³.

Antes desta reforma, vigorava a regra de que independentemente da data de chegada a Portugal, se um sujeito passivo tivesse habitação permanente em Portugal a 31 de dezembro, este seria considerado residente em Portugal durante todo o restante ano (Valente, 2016). Esta regra teve de ser abandonada uma vez que gerava muitas situações de dupla tributação, o que levava a que esta tivesse de ser eliminada por crédito imposto e originava muitas obrigações declarativas, como se pode observar no *Relatório do Anteprojeto da Reforma* (2014). Desta forma, a partir de 2015 passa a ser possível que

²² Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (2014), Anteprojeto da Reforma do IRS - uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social

²³ VALENTE, N. (2016), IRS – Residência Parcial, *TOC n.º 193*, p. 55.

um sujeito passivo passasse a ser considerado residente em Portugal apenas uma parte do ano, desde que aí permaneça por um período superior a 183 dias seguidos ou interpolados, ou não permanecendo, tenha nesse território uma habitação que pretenda vir a habitar de forma permanente, de acordo com o referido por Valente (2016).

A residência em território português começa a ser contada a partir do primeiro dia de permanência²⁴ e cessa quando o sujeito abandonar o território, exceto se permanecer em Portugal por mais de 183 dias e tenha obtido nesse ano rendimentos sujeitos e não isentos a IRS após o último dia de residência em território português, nesse caso, será considerado residente (Valente, 2016).

Esta reforma veio também eliminar o princípio da atração da unidade familiar, ou seja, antes de 2015 a residência do agregado era definida tendo em conta a residência dos elementos do agregado a quem pertencesse a sua direção (Faustino, 2009)²⁵. Este princípio, tal e qual como afirma o mesmo autor, podia levar a situações de inevitável dupla tributação jurídica internacional, conceito que posteriormente será abordado neste estudo, se não existir convenção para evitar dupla tributação celebrada com o outro país.

Assim, com a Reforma do IRS e com a introdução do princípio da tributação separada como regime regra, implementou-se a regra de residência fiscal auferida de forma individual, eliminando o princípio da atração, segundo Gonçalves (2015)²⁶. Esta autora defende ainda que esta modificação se deveu ao facto do princípio revogado poder causar alguns entraves à mobilidade.

Além de todos estes pormenores que estão associados à residência, existe ainda a figura do “residente virtual”, tal como defende Courinha (2015)²⁷. Este é o sujeito que reside num outro Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu com o qual Portugal tenha um intercâmbio de informações em matéria fiscal. A estes sujeitos ser-lhes-á dada a oportunidade de serem tributados como se de sujeitos residentes não casados se tratassem, no entanto com as devidas adaptações. Contudo, apenas poderão

²⁴ Artigo 16º, n.º 2 do CIRS – “Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.”

²⁵ FAUSTINO, M. (2009), Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 424, p. 130.

²⁶ GONÇALVES, S. E. (2015), Residência Fiscal em IRS, *Caderno de Justiça Tributária* n.º 8, p.30.

²⁷ COURINHA, G. L. (2015), *A residência no Direito Internacional do Abuso Subjetivo de Convenções*, Livraria Almedina, Coimbra, p. 56 e 57.

optar por aplicar as regras aplicáveis aos sujeitos residentes em Portugal quando 90% dos rendimentos do sujeito sejam obtidos em território português, de acordo com o definido no artigo n.º 17.º-A do CIRS²⁸.

Importa também referir que o conceito de residência é distinto do conceito de domicílio fiscal.

O conceito de domicílio não é usado atualmente como elemento de conexão territorial no que toca à fiscalidade internacional. Nos dias de hoje é o conceito de residência que é utilizado como elemento de conexão territorial. O conceito de domicílio foi considerado elemento de conexão territorial, no que toca à fiscalidade internacional, até ao Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (MCOODE) de 1963, a partir desse momento estabeleceu-se como elemento de conexão a residência, tal como expõe Courinha (2015)²⁹.

O conceito de domicílio fiscal encontra-se definido no artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT)³⁰, e diz respeito ao local de residência habitual. Segundo Faustino (2009)³¹, o domicílio comporta dois elementos: a residência, elemento físico ou objetivo de localização e a vontade de querer residir nesse mesmo domicílio de modo estável, elemento intencional ou subjetivo.

De acordo com Gonçalves (2015)³², o domicílio fiscal cumpre uma “função adjetiva na relação do sujeito passivo com a Administração Tributária e os tribunais tributários”, ou seja, trata-se do “endereço relevante para efeitos procedimentais e processuais com relevância fiscal”. Desta forma, pode não haver uma coincidência entre o domicílio fiscal e a residência do sujeito. Contudo, a própria Autoridade Tributária (AT), de acordo com

²⁸ Artigo 17.º - A, n.º 1, do CIRS – “Os sujeitos passivos residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90 % da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território, podem optar pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com as adaptações previstas nos números seguintes.”

²⁹ *Idem, Ibidem.*

³⁰ Artigo 16º, n.º 1 da LGT – “O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual; b) Para as pessoas coletivas, o local da sede ou direção efetiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.”

³¹ FAUSTINO, M. (2009), Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 424, p. 112.

³² GONÇALVES, S. E. (2015), Residência Fiscal em IRS, *Caderno de Justiça Tributária* n.º 8, p. 26.

aquilo que a mesma autora refere, muitas vezes presume a residência de um sujeito através do seu domicílio, o que mostra uma confusão de conceitos, até por parte da AT.

Em contraste com o conceito de residente está o conceito de não residente.

Este conceito não está explicitamente definido no CIRS, tal e qual como afirma Guerra (2014)³³. Desta forma, para se classificar um sujeito passivo como não residente basta que este não cumpra os critérios de residência enunciados no artigo 16.º do CIRS. Pois de acordo com o mesmo autor o conceito de residente e não residente são conceitos mutuamente exclusivos. Assim, o conceito de não residente acaba por ter uma natureza residual pois abrange todos os sujeitos que não preencham os critérios para serem considerados residentes em Portugal.

A AT admite que o sujeito passivo será considerado como não residente em Portugal quando prove a sua residência noutro país, ou seja, toma como critério de não residência a residência noutro país, o que ultrapassa os seus poderes, uma vez que não há nenhuma legislação fiscal que estabeleça este critério, segundo Guerra (2014)³⁴. Na verdade, nem sempre o facto de um sujeito deixar de ser residente em Portugal significa que vá ser residente noutro país qualquer, pois atualmente há cada vez mais mobilidade social, o que poderá levar a que o sujeito passivo não se torne de imediato residente noutro país quando se torna não residente em Portugal (Gonçalves, 2015)³⁵. Veja-se a título de exemplo, uma pessoa que divida o seu trabalho entre 3 países distintos onde se aloja em hotéis, não será considerada residente em nenhum país (Guerra, 2014)³⁶.

Assim, um sujeito que seja considerado não residente em Portugal apenas será tributado em Portugal pelos rendimentos que cá obtenha, tal como define o artigo 15.º n.º 2 do CIRS³⁷. Normalmente, a tributação destes rendimentos será feita através de uma retenção liberatória na fonte, tendo por base o rendimento bruto (Courinha, 2015)³⁸.

³³ GUERRA, J. C. (2014), A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à sua distorção administrativa, *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 6, p. 16.

³⁴ *Idem, Ibidem*.

³⁵ GONÇALVES, S. E. (2015), Residência Fiscal em IRS, *Caderno de Justiça Tributária* n.º 8, p. 27 e 28.

³⁶ GUERRA, J. C. (2014), A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à sua distorção administrativa, *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 6, p. 22.

³⁷ Artigo 15.º, n.º 2, do CIRS – “Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

³⁸ COURINHA, G. L. (2015), *A residência no Direito Internacional do Abuso Subjetivo de Convenções*, Livraria Almedina, Coimbra, p. 41.

Também as convenções para eliminar a dupla tributação, que abordaremos de seguida, têm subjacente uma definição de residente. Contudo, este conceito será dependente do normativo interno, uma vez que, o próprio artigo 4.º do MCOCDE³⁹ define que serão utilizados os critérios que o país em causa utilize na definição da residência dos seus sujeitos (Courinha, 2015)⁴⁰.

1.3 Dupla Tributação Internacional e as Convenções para eliminar a Dupla Tributação

As convenções são a forma mais equilibrada de se eliminar a dupla tributação, uma vez que implicam que os estados envolvidos partilhem as pretensões tributárias nacionais e consequentemente abdicuem mutuamente de parte delas, segundo Morais (2008)⁴¹.

Existem dois modelos de convenções que podem ser utilizados, o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o modelo da Organização das Nações Unidas (ONU). Portugal, regra geral, usa o modelo de convenção da OCDE para as convenções que celebra (Morais, 2008)⁴².

Estamos perante uma situação de dupla tributação internacional, como já havia sido referido anteriormente, quando são convocados elementos de conexão diferentes relativamente ao mesmo tipo de imposto, de acordo com Nabais (2015)⁴³.

Por forma a perceber melhor a problemática da dupla tributação apresenta-se o exemplo apresentado por Pereira (2014)⁴⁴ que se refere a um trabalhador considerado como residente em Portugal e que trabalha em França. O referido trabalhador está sujeito a

³⁹ Artigo 4.º, n.º 1, do MCOCDE – “Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.”

⁴⁰ *Idem, Ibidem.*

⁴¹ MORAIS, R. D. (2008), Dupla tributação internacional em IRS, notas de uma leitura em jurisprudência, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 1, p. 112.

⁴² *Idem, Ibidem.*

⁴³ NABAIS, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 222.

⁴⁴ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 234 e 235.

imposto nos dois países, em Portugal pelo facto de se atender ao elemento de conexão residência, e em França por se atender ao elemento de conexão fonte.

A dupla tributação internacional pode ser jurídica ou económica.

Verifica-se a existência de uma situação de dupla tributação internacional jurídica quando se confirma a regra das quatro identidades e as normas em colisão integram ordenamentos de dois diferentes Estados (Morais, 2008)⁴⁵, ou seja, a mesma pessoa é tributada com referência ao mesmo imposto, segundo Pereira (2014)⁴⁶.

A dupla tributação internacional económica acontece quando não se verifica uma das identidades da regra das quatro entidades, neste caso, a identidade do sujeito, segundo Moraes (2008)⁴⁷, ou seja, pessoas diferentes são tributadas pelo mesmo rendimento de acordo com Pereira (2014)⁴⁸.

A regra das quatro identidades como explica Nabais (2015)⁴⁹ diz respeito à identidade do objeto, à identidade do sujeito, à identidade do período de tributação e à identidade do imposto.

Ao estar perante uma situação de dupla tributação torna-se importante que esta seja eliminada pois a sua não eliminação terá reflexos negativos nas relações económicas internacionais, designadamente nos movimentos de capitais e, consequentemente, no desenvolvimento económico (Pereira, 2014)⁵⁰. Desta forma, existem dois métodos para eliminar a dupla tributação, o método da isenção e o método da imputação ou do crédito de imposto (Nabais, 2015)⁵¹.

Segundo Pereira (2015)⁵², o método da isenção assenta no pressuposto de que o Estado onde o rendimento é obtido tem maior legitimidade para tributar, tendo, o Estado de residência de ceder o seu direito de tributar. Este método tem duas modalidades: método

⁴⁵ MORAIS, R. D. (2008), Dupla tributação internacional em IRS, notas de uma leitura em jurisprudência, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 1, p. 111.

⁴⁶ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 235

⁴⁷ MORAIS, R. D. (2008), Dupla tributação internacional em IRS, notas de uma leitura em jurisprudência, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 1, p.112.

⁴⁸ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 235.

⁴⁹ *Idem*, *Ibidem*.

⁵⁰ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 236.

⁵¹ NABAIS, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 223 a 226.

⁵² PEREIRA, P. R. (2015), Em torno dos princípios do Direito Internacional em: CATARINO, J. R. e GUIMARÃES, V. B. (2015), *Lições de Fiscalidade - Vol. 2*, 4ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 237.

de isenção integral e método de isenção com progressividade. Na primeira, o rendimento de fonte externa não é tido em conta seja para que efeito for, enquanto na segunda modalidade, o método de isenção com progressividade, o rendimento de fonte externa é tido em conta para efeitos de determinação da taxa de aplicável em conjunto com os rendimentos de fonte interna (Nabais, 2015)⁵³.

Uma das vantagens apontadas para este método na sua vertente de isenção integral é a sua simplicidade, uma vez que não há sequer obrigação de declarar o rendimento de fonte externa. Contudo, o facto de este rendimento não ser considerado pode pôr em causa a progressividade caso exista, no Estado de residência, pois não há englobamento do rendimento de fonte externa. Desta forma, a tendência será aplicar este método quando no Estado de residência o imposto é calculado segundo uma taxa proporcional, de acordo com Pereira (2014)⁵⁴.

No que respeita ao método da imputação também este apresenta duas modalidades: método da imputação integral e método da imputação normal. A primeira diz respeito à dedução no país de residência do total de imposto efetivamente pago no país de origem. Na segunda modalidade, a dedução está limitada à fração do próprio imposto correspondente aos rendimentos de fonte externa (Pereira, 2014).

Também neste método uma modalidade é mais vantajosa que outra, nomeadamente a modalidade de imputação integral pois tem a vantagem de ser mais simples quando comparada com a outra modalidade. Contudo, a modalidade de imputação normal revela-se mais adequada, nomeadamente quando a tributação no Estado fonte é superior ao Estado de residência, segundo Pereira (2014).

Nas convenções para eliminar a dupla tributação que Portugal celebra, por via de regra aplica-se o método da imputação ou crédito de imposto para eliminar a dupla tributação, (Borges e Sousa, 2009)⁵⁵.

⁵³ NABAIS, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 224.

⁵⁴ PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 247 e 248.

⁵⁵ BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40, p. 22.

Contudo, como abordaremos no próximo capítulo, em casos específicos Portugal utiliza o método da isenção no que toca genericamente aos rendimentos obtidos por residentes não habituais.

1.4 Notas conclusivas

Neste capítulo abordaram-se alguns conceitos fundamentais para a compreensão do tema em estudo.

Apresentaram-se sobretudo os conceitos de residente, não residente e residente parcial segundo o CIRS, que são conceitos fulcrais para o entendimento do regime que será objeto de estudo, na medida que é neste conceito que reside a problemática associada à tributação no RRNH.

Apresentaram-se ainda os conceitos de dupla tributação internacional e como esta pode ser eliminada.

De seguida, no próximo capítulo apresenta-se o RRNH em Portugal, desde a sua entrada em vigor até à redação vigente, assim como uma breve análise quantitativa de dados estatísticos do RRNH.

Capítulo II – O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal

2.1 Introdução

Após uma breve contextualização de alguns conceitos fundamentais, importa agora apresentar o RRNH.

Desta forma, o capítulo apresenta-se dividido da seguinte forma: em primeiro lugar serão apresentados os fundamentos para a criação e aplicação do RRNH no contexto português. Posteriormente será explicada a tributação dos rendimentos a que os sujeitos que

apliquem o RRNH estão sujeitos, assim como os pressupostos para eliminação da dupla tributação. De seguida será abordada a evolução legislativa a que o RRNH esteve sujeito desde a sua criação até à data atual. Por fim, serão apresentados alguns dados estatísticos relativos à aplicação do RRNH, nomeadamente, no que toca ao número de sujeitos que tem aplicado o RRNH.

2.2 Fundamentos para a criação e aplicação do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal

O regime fiscal para o residente não habitual (RRNH) entrou em vigor através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro. Este regime foi inicialmente integrado no Código Fiscal do Investimento (CFI) e tem como objetivo principal a atração de pessoas altamente qualificadas para Portugal. Surge assim no sentido de dar uma resposta no que toca ao tratamento fiscal dos expatriados, dado que cada vez mais a mobilidade internacional tem sido vista como uma fundamental opção de carreira na atual estrutura empresarial tanto em Portugal como a nível internacional, segundo Neves (2009)⁵⁶.

A integração neste código decorreu apenas de uma escolha política, visto que no CFI se tratam essencialmente matérias relacionadas com a atração de investimento numa ótica societária enquanto o RRNH trata de atração de investimento numa ótica individual, (Borges e Sousa, 2009).

Assim, nos termos do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, o RRNH visa a atração para Portugal de pessoas altamente qualificadas em atividades de valor acrescentado, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro⁵⁷, assim como de reformados que obtenham pensões do estrangeiro, desde que não tenham sido residentes em Portugal nos últimos 5 anos. O RRNH permite que ao deslocarem-se para Portugal seja dada a possibilidade dessas pessoas serem tributadas a taxas mais atrativas, comparativamente aos restantes residentes em Portugal.

⁵⁶ NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39, p. 39.

⁵⁷ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

O sujeito que queira usufruir deste regime deve antes de mais inscrever-se em Portugal como residente, uma vez que esta é umas das condições necessárias para se poder formalizar o pedido de estatuto de residente não habitual, de acordo com o estabelecido no n.º 9, do artigo 16.º do CIRS. Só após a inscrição como residente é que o sujeito pode solicitar a inscrição como residente não habitual em Portugal, por via eletrónica, através do portal das finanças, segundo o definido no n.º 10, do artigo 16.º, do CIRS.

Ao adquirir o estatuto de residente não habitual, o sujeito passivo pode ser tributado como tal até 10 anos consecutivos, a partir do ano que se inscreve como residente não habitual em Portugal, de acordo com o n.º 9 do artigo 16.º do CIRS⁵⁸. Contudo, anualmente, o sujeito passivo tem que cumprir as condições para ser considerado residente em Portugal, em qualquer altura do ano, segundo o n.º 11 do artigo 16.º do CIRS⁵⁹.

O RRNH pode ser usufruído pelo mesmo sujeito passivo as vezes que lhe convier, bastando apenas que após os 10 anos de usufruto do regime se ausente de Portugal por um período de 5 anos ou mais. Período após o qual terá nova oportunidade de usufruir do regime bastando apenas que preencha os requisitos do mesmo.

Embora a Portaria nº 12/2010, de 7 de janeiro⁶⁰ liste as atividades que podem usufruir do RRNH, no que diz respeito às atividades de serviços de informação, ou os quadros superiores de empresas existem algumas dúvidas se se poderão enquadrar no regime. De acordo com Neves (2009), ao listar as atividades corre-se o risco de se deixar fora do âmbito de aplicação do RRNH atividades que têm reconhecido valor acrescentado na nossa economia. No entanto, o preâmbulo da Portaria nº 12/2010, de 7 de janeiro já alertava para o facto de que esta lista poderia vir a ser alterada, pois as atividades que se encontravam definidas no momento em que se criou o regime apenas serviriam para que se pudesse colocar o regime em prática. Desta forma, a necessidade de se alterarem algumas das atividades constantes na lista surgiu e, com a reforma do IRS de 2015, foram acrescentadas à lista as profissões de piloto e atuário, uma vez que, se sentiu a necessidade

⁵⁸ Artigo 16.º, n.º 9, do CIRS – “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.”

⁵⁹ Artigo 16.º, n.º 11, do CIRS – “O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.”

⁶⁰ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

de criação de estímulos para que este tipo de profissionais se instale no nosso país dado o interesse nacional neste tipo de profissionais (Januário, 2015)⁶¹. A reforma trouxe também uma clarificação do acesso por parte investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento a este regime (Morais, 2015).

Antes de se estabelecer o RRNH em Portugal já existiam regimes semelhantes noutros países nomeadamente Espanha, Reino Unido, Holanda, França, entre outros. Contudo, Portugal foi pioneiro na criação de uma lista com as profissões que podem aplicar o regime, não se encontrando as atividades listadas em qualquer um dos outros regimes já existentes, de acordo com Neves (2009)⁶².

Embora sejam regimes semelhantes, uma das diferenças mais evidentes refere-se aos destinatários que pretendam ser abrangidos com o regime. Por exemplo, o regime poderá dirigir-se a residentes temporários, como acontece em França, ou residentes permanentes, como no Reino Unido, que será inclusive objeto de estudo na nossa investigação. O regime de Espanha, regime que será também objeto de estudo aprofundado posteriormente, assemelha-se ao regime português, que se dirige a ambos os tipos de residentes.

Embora o RRNH em Portugal não tenha entrado em vigor há muito tempo já foi alvo de algumas alterações, uma vez que se sentiam algumas dificuldades no que toca à aplicação prática do mesmo, segundo Januário (2015)⁶³.

⁶¹ JANUÁRIO, M. (2015), Estatuto Tributário, particularmente em IRS, do residente não habitual em Portugal (II), *TOC n.º 181*, p.71.

⁶² NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade n.º 39*, p. 14 e 15.

⁶³ JANUÁRIO, N. (2015), Estatuto tributário, particularmente em IRS, do residente não habitual (I), *TOC n.º 180*, p.52.

2.3 A tributação dos rendimentos no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual

2.3.1 A tributação dos rendimentos de fonte portuguesa no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual

Os rendimentos das categorias A e B, de fonte portuguesa, dos sujeitos que tenham aderido ao RRNH serão tributados a 20% segundo o n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, desde que advenham de atividades de valor acrescentado e desde que não se exerça a opção de englobamento sobre os mesmos, Pontes e Santos (2014)⁶⁴. Caso esses rendimentos não advenham de atividades de valor acrescentado serão tributados de acordo com as regras gerais do CIRS, segundo Neves (2009)⁶⁵.

Do mesmo modo, no que toca aos rendimentos das restantes categorias serão tributados de igual forma, tanto para os sujeitos passivos residentes não habituais como para os sujeitos passivos residentes.

Embora o enfoque do RRNH sejam os sujeitos passivos que auferam rendimentos das categorias A e B, o regime tem tido um sucesso muito limitado no que toca à atração para Portugal de profissionais de “alto valor acrescentado”, em especial de titulares de elevados rendimentos que seriam a ambição deste regime (Morais, 2015). No entanto, a tendência que se tem verificado é a atração de sujeitos passivos que auferem rendimentos da categoria H, pois estes sujeitos sentem-se atraídos pelo país, não só pelos incentivos fiscais, mas também pelo clima, custo de vida, entre outros fatores⁶⁶.

⁶⁴ PONTES, C. e SANTOS, S. A. (2015), Regime fiscal do estatuto do residente não habitual: atrativo fiscal em expansão, *TOC n.º 179*, p. 53.

⁶⁵ NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade n.º 39*, p. 39.

⁶⁶ Jornal Diário de Notícias, acedido em: <http://www.dn.pt/dinheiro/interior/beneficios-fiscais-atrairam-mais-dez-mil-estrangeiros-em-2016-5678753.html>

2.3.2 A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual

No caso de rendimentos auferidos de fonte estrangeira dos sujeitos passivos que apliquem o RRNH é preciso considerar-se a eliminação da dupla tributação, uma vez que embora sejam residentes não habituais serão tributados em Portugal pelos rendimentos que obtenham de fonte estrangeira, dado que segundo o artigo 15.º, do CIRS “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

O método consagrado neste regime para eliminação da dupla tributação é o método da isenção. Contudo, a sua aplicação varia de acordo com a respetiva categoria de rendimentos obtida pelo residente não habitual (Neves, 2009)⁶⁷. Importa então explicar os pressupostos para aplicação do método de isenção a cada categoria de rendimentos.

No que toca à categoria A segue-se o disposto no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS⁶⁸. Desta forma, para que um sujeito possa aplicar o método da isenção a rendimentos desta categoria é necessário que estes rendimentos tenham sido tributados pelo outro estado contratante, em conformidade com a Convenção para eliminar a Dupla Tributação (CDT) aplicável ou então tributados pelo outro país no caso de não haver CDT celebrada com esse outro país desde que os rendimentos em causa não sejam considerados obtidos em Portugal, de acordo com o artigo 18.º do CIRS.

Quanto às categorias B, E, F e G, embora sejam categorias de rendimentos diferentes, os pressupostos aplicados são os mesmos. Estes encontram-se definidos no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS⁶⁹. Assim, para que se possa aplicar o método da isenção na eliminação da

⁶⁷ NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39, p. 39 e 40.

⁶⁸ Artigo 81.º n.º 4 do CIRS – “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes: a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”

⁶⁹ Artigo 81.º, n.º 5, do CIRS – “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo

dupla tributação nestas categorias é apenas necessário que se verifique uma de duas condições. Ou os rendimentos são tributados noutro Estado contratante quando existe convenção celebrada entre Portugal e o país onde é auferido o rendimento, ou na falta de convenção entre os países em causa são tributados no país onde o rendimento surge.

No que respeita à categoria H as condições para aplicação do método da isenção encontram-se definidas no n.º 6 do artigo 81.º, do CIRS⁷⁰. Desta forma, para se poder aplicar o método da isenção é necessário que estes tenham sido tributados no outro Estado contratante ou não sejam considerados rendimentos obtidos em território português de acordo com o artigo 18.º do CIRS. Deste modo, os rendimentos da categoria H estariam isentos de pagamento de imposto em Portugal. Contudo, não tem sido este o entendimento que a AT tem levado a cabo pois esta entende que deve haver lugar a tributação. Este facto tem levado ao mal-estar das pessoas que têm vindo a aderir ao regime com intenção de aproveitar esta vantagem que o regime tem para os pensionistas⁷¹.

Como se pode observar, estamos perante três situações distintas no que toca à eliminação da dupla tributação dos rendimentos de fonte estrangeira, a saber, a tributação no Estado Fonte no caso de rendimentos da categoria A, a possibilidade de tributação nesse Estado no caso das categorias B, E, F e G e a tributação nesse Estado ou não obtenção em Portugal no que toca aos rendimentos da categoria H (Borges e Sousa, 2009)⁷². Na tabela

responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes: a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”

⁷⁰ Artigo 81.º, n.º 6, do CIRS – “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes: a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”

⁷¹ TIAGO, L. (2012, 23 de maio), Governo começa a cobrar impostos a reformados estrangeiros, *Dinheiro Vivo*.

⁷² BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40, p. 22 a 25.

1 apresenta-se, em síntese, como é efetuada a eliminação da dupla tributação através do método de isenção tendo em conta a categoria a que os rendimentos pertencam.

Tabela 1 - Pressupostos para a aplicação do método da isenção no RRNH

Categoria	Pressupostos para a eliminação da dupla tributação
A	Rendimentos tenham sido tributados pelo outro Estado contratante em conformidade com a CDT aplicável ou pelo outro país no caso de não haver CDT celebrada com esse outro país;
E, F e G	Verificar uma das seguintes condições: <ul style="list-style-type: none">• Possam ser tributados no outro Estado contratante;• Possam ser tributados no outro país, no caso de não haver CDT celebrada;
B	Os pressupostos são iguais aos pressupostos das categorias E, F e G. Contudo, nos rendimentos da categoria B estes têm que ser auferidos no âmbito de atividades de valor acrescentado;
H	Rendimentos tenham sido tributados no outro Estado contratante ou não sejam considerados rendimentos obtidos em território português de acordo com o artigo 18.º, do CIRS.

De notar que o método de isenção aplicado a estes rendimentos é uma isenção com progressividade (Borges e Sousa, 2009). Desta forma, os rendimentos obtidos de fonte estrangeira pelos residentes não habituais são obrigatoriamente englobados para que se possa determinar a taxa a aplicar aos restantes rendimentos, como se pode observar pela leitura do n.º 7 do artigo 81.º, do CIRS⁷³.

Contudo, o sujeito passivo pode optar por não usufruir do método de isenção, optando assim pelo método do crédito de imposto (Borges e Sousa, 2009). Desta forma, estará obrigado a englobar os rendimentos nos termos do n.º 8 do artigo 81.º do CIRS⁷⁴, com exceção dos rendimentos da categoria H.

Os sujeitos passivos que usufruam do RRNH têm que entregar a declaração Modelo 3⁷⁵ de IRS tal como qualquer outro sujeito passivo que não esteja dispensado de o fazer e nos

⁷³ Artigo 81.º, n.º 7, do CIRS – “Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4, 5 e 6 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e no n.º 6 do artigo 72.º”

⁷⁴ Artigo 81.º, n.º 8, do CIRS – “Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.os 4, 5 e 6 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.os 3 e 6 do artigo 72.º”

⁷⁵ Esta declaração encontra-se no anexo 1, para leitura mais aprofundada.

mesmos prazos estabelecidos no CIRS. Tendo que apresentar também o anexo L⁷⁶ tal como define a alínea i) do n.º 1 do artigo 1.º da Portaria n.º 276/2014, de 26 de dezembro⁷⁷.

2.4 A eliminação da dupla tributação no âmbito do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual

Para se poderem invocar as CDT é necessário que o sujeito passivo a quem se queira aplicar as mesmas seja considerado residente fiscal num ou ambos os Estados. Caso contrário não se poderão aplicar as CDT. Desta forma, reside a dúvida se os residentes não habituais poderão ou não utilizar as CDT na eliminação da dupla tributação, tanto pelo facto de poderem não ser residentes à luz das convenções como pelo facto de este ser um regime de redução de carga ou isenção de imposto (Neves, 2009)⁷⁸.

Os residentes não habituais como temos vindo a analisar têm de cumprir os critérios de residência para poderem usufruir do RRNH. Desta forma, também a nível convencional serão considerados como tal, uma vez que só não seriam considerados como residentes caso não estivessem sujeitos a uma abrangente sujeição a imposto o que não acontece neste regime, pois mesmo sujeitos a taxas especiais não afeta a sua qualidade como residentes, visto que não constitui uma forma territorial de tributação, mas sim uma forma distinta de tributação (Borges e Sousa, 2009)⁷⁹.

⁷⁶ Esta declaração encontra-se no anexo 2, para leitura mais aprofundada.

⁷⁷ De notar que, embora tenha que apresentar o anexo L, o sujeito passivo poderá ter que apresentar ainda outros anexos dependendo das categorias de rendimentos que aufera em Portugal e no Estrangeiro (Januário, 2015).

⁷⁸ NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39, p. 43 e 44.

⁷⁹ BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40, p. 50.

2.5 Evolução legislativa do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal

O RRNH, tal como referido anteriormente, teve algumas dificuldades práticas na sua aplicação, desde conflitos de conceitos à expressa falha de não existirem quaisquer taxas de retenção para estes sujeitos. Desta forma, o RRNH foi sujeito a algumas alterações. Estas alterações entraram em vigor com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, com a Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, com a Lei n.º 66-B/2012, 31 de dezembro e Lei n.º 82-E/2014 e por fim com o Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto.

A primeira alteração, feita pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, lei que aprovou o orçamento de estado (OE) para 2012, introduziu no RRNH as taxas de retenção que haviam sido “esquecidas” pois até à data não estavam definidas quaisquer taxas de retenção para os sujeitos que aplicassem o RRNH. Desta forma, eram aplicadas as taxas de retenção que estavam definidas no artigo 101.º, do CIRS e do DL 42/91, a partir daqui foram criadas taxas que apenas se destinam aos residentes não habituais e se encontram definidas no artigo 101.º, n.º 1, d), do CIRS, no caso de rendimentos da categoria B, e no artigo 3.º, n.º 6, do DL 42/91, de 22 de janeiro, no que toca a rendimentos da categoria A.

A segunda alteração deu-se com a Lei n.º 20/2012, de 14 de maio e diz respeito à correção de uma situação que criava alguns atritos na aplicação do regime, uma vez que havia um conflito entre o conceito definido no artigo 16.º, n.º 6, do CIRS e o conceito definido na Circular n.º 2/2010, de 6 de maio. O artigo 16.º, n.º 6, do CIRS definia que “não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS” enquanto o artigo n.º 3 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio definia residentes não habituais os sujeitos que se tornavam “(...) fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 16º do Código do IRS, nomeadamente ao abrigo da alínea b)”. Como se pode ver pela redação de ambos os artigos, embora usem a mesma expressão, “nomeadamente”, o seu sentido parece não estar de acordo, uma vez que num dos casos abre a hipótese de o sujeito ser considerado residente de acordo com qualquer critério do artigo n.º 16, n.º 1, do CIRS enquanto no outro caso o sujeito só pode ser considerado residente de acordo com o artigo n.º 16, n.º

1, b), do CIRS. Desta forma, foi publicada a Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto com a harmonização do conceito de residente não habitual nos termos do artigo 16.º do CIRS. Ainda no seguimento desta lei foi revogada a Parte III do DL 249/2009, de 23 de setembro, parte que dizia respeito ao RRNH passando este a integrar exclusivamente o CIRS.

A terceira alteração aconteceu através da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro onde se clarificou a dupla isenção que este regime oferece aos sujeitos que dele usufruam, uma vez que até aqui o entendimento da autoridade tributária não aceitava esta dupla isenção. Desta forma, no artigo 81.º, n.º 3, do CIRS passou a fazer-se referência a essa mesma dupla isenção e quais as condições para a conseguir.

A última alteração deu-se através do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, e traz a possibilidade dos residentes não habituais se inscreverem como tal por via eletrónica no Portal das Finanças posteriormente à sua inscrição como residente em território português. Estas alterações encontram-se resumidas na tabela que se segue.

Tabela 2 - Evolução Legislativa do RRNH em Portugal de 2009 a 2016

Legislação	Características
Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro	Inscrição do residente não habitual era feita no momento da sua inscrição como residente em Portugal através de requerimento dirigido ao serviço de registo de contribuintes, onde seria instruído um processo que posteriormente seria decidido pelo diretor desse mesmo serviço.
Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro	Introdução das taxas de retenção para aplicar aos residentes não habituais.
Lei n.º 20/2012, de 14 de maio	Harmonização do conceito de residente não habitual. Revogação da Parte III do DL 249/2009, de 23 de setembro. O RRNH passa a integrar exclusivamente o CIRS.
Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro	Clarificação da dupla isenção das pensões no RRNH.
Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto	Alteração do artigo 10.º, do CIRS, relativa à forma de inscrição do residente não habitual, com vista à implementação de um procedimento eletrónico. Assim, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português.

2.6 O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal: análise quantitativa

Desde a entrada em vigor do RRNH em Portugal, com o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro⁸⁰ têm sido vários os sujeitos que têm usufruído deste regime como é possível observar na tabela 3⁸¹.

Tabela 3 - Evolução do Número de Declarações do RRNH de 2010 a 2015

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Número de Declarações⁸²	550 119	542 518	504 560	555 201	554 102	579 588
Crescimento em valor	-	-7 601	-37 958	50 641	-1 099	25 486
Crescimento percentual	-	-1.38%	-7%	10.04%	-0.20%	4.60%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2017)⁸³

Analisando os dados da tabela 3 é possível concluir que nos anos de 2011 e 2012 houve uma perda significativa de sujeitos a usufruir do RRNH como se pode observar pelo crescimento negativo de 1.38% e de 7%, respetivamente. No entanto, a tendência em 2013 inverte-se e o número de declarações entregues aumenta em cerca de 10%, o que corresponde a um aumento de aproximadamente 50 000 declarações. Contudo, em 2014

⁸⁰ Revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/ de outubro, mas mantém-se por via da alteração da redação do art.º 16.º CIRS

⁸¹ O RRNH entrou em vigor no ano de 2009, a análise quantitativa será feita a partir do ano de 2010 apenas, uma vez que em 2009 o regime ainda não estava a funcionar em pleno, pois a portaria onde constam as atividades de valor acrescentado só foi publicada em 2010. Esta análise terá como limite o ano de 2015, uma vez que os dados relativos ao ano de 2016 ainda não se encontram disponíveis no respetivo portal das finanças. Os dados estatísticos que se apresentam encontram-se no Portal das Finanças em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

⁸² Os sujeitos que usufruam do RRNH apresentam a sua declaração individualmente, logo, o número de declarações por anexo corresponde ao número de sujeitos que estão sob a alçada do RRNH. Este número de declarações corresponde ao número de declarações que foram apresentadas do anexo A/B de acordo com o estabelecido pelas notas prévias do dossier estatístico.

⁸³ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo V que corresponde à informação acerca dos anexos no mapa n.º 14

o número de sujeitos a usufruir do RRNH volta a diminuir, baixando em cerca de 1 000 declarações. Mas, uma vez mais volta-se a quebrar a tendência em 2015, ano em que o número de declarações volta a aumentar, não tanto como em 2013, mas ainda assim um aumento significativo de 4.6%.

Desde que o RRNH está em vigor até 2015 houve um aumento do número de declarações de 550 119 para 579 588, o que corresponde a um crescimento percentual de cerca de 11%.

Na tabela 4 é possível observar a evolução do rendimento bruto líquido auferido pelos sujeitos, no âmbito do RRNH no período 2010 a 2015.

Tabela 4 - Evolução do Rendimento Bruto Liquidado no RRNH de 2010 a 2015⁸⁴

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Rendimento Bruto Liquidado⁸⁵	13 808	13 165	11 342	12 154	11 626	12 059
Crescimento em valor	-	-643	-1 823	812	-528	433
Crescimento percentual	-	-4,66%	-13,85%	7,16%	-4,34%	3,72%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2017)⁸⁶

Como se pode observar na tabela 4, e como seria de esperar depois de analisados os dados da tabela 3, nos anos de 2011 e 2012 houve uma queda nos valores dos rendimentos brutos liquidados nas declarações dos sujeitos correspondente a uma diminuição de -4.66% em 2011 e -13.85% em 2012. Esta queda justifica-se muito possivelmente pelo facto de terem sido entregues menos anexos neste ano, tal como acontece relativamente ao ano de 2014 que apresenta uma queda de -4.34%. No entanto, a maior queda encontra-se no ano de

⁸⁴ Nas notas prévias aos dados fornecidos pelo portal das finanças define-se o conceito de rendimento bruto, que corresponde “para as categorias A e H, ao valor do rendimento sujeito e não isento antes de efetuada qualquer dedução específica e, para as restantes categorias, ao rendimento líquido, ou seja, ao valor do rendimento depois de efetuadas as respetivas deduções específicas”.

⁸⁵ Este valor de rendimento bruto liquidado corresponde ao valor apresentado no dossier estatístico respeitante ao anexo A/B. De salientar que estes valores estão em milhões de euros.

⁸⁶ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo V que corresponde à informação acerca dos anexos no mapa n.º 15

2012. A razão subjacente a esta queda pode estar relacionada com as alterações que ocorreram na legislação, nomeadamente, na definição do conceito de residente não habitual, uma vez que até 2012 existia um conflito nesta definição.

O ano 2013 é o ano que apresenta maior crescimento percentual correspondente a 7.16%.

Desde a entrada em vigor do RRNH até 2015 o balanço é positivo, pois como se pode observar o valor de rendimento bruto liquidado aumentou, em cerca de 12%.

Na tabela 5 pode-se também observar a evolução do número de declarações com imposto liquidado no RRNH de 2010 a 2015.

Tabela 5 - Evolução do Número de Declarações com Imposto Liquidado no RRNH de 2010 a 2015

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Número de Declarações⁸⁷	311 112	309 128	322 072	374 453	357 007	347 165
Crescimento em Valor	-	-1 984	12 944	52 381	-17 446	-9 842
Crescimento percentual	-	-0,64%	4,19%	16,26%	-4,66%	-2,76%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2017)⁸⁸

Quanto ao número de declarações com imposto liquidado, a evolução já não apresenta a mesma tendência das evoluções analisadas anteriormente. Neste caso em particular, observamos um decréscimo no ano de 2011, ano de 2014 e ano de 2015, de -0.64%, -4.66% e -2.76%, respetivamente. Contudo, uma vez mais o ano de 2013 é o ano que tem maior crescimento do número de declarações, de 16.26%, tal como tem acontecido nas outras tabelas.

⁸⁷ O número de declarações com imposto liquidado corresponde ao valor apresentado no dossier estatístico respeitante ao anexo A/B.

⁸⁸ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo V que corresponde à informação acerca dos anexos no mapa n.º 16

Desde que o regime entrou em vigor até 2015 houve um crescimento de cerca de 11% que corresponde a um crescimento de aproximadamente 36 000 declarações com imposto liquidado.

A tabela 6 apresenta a evolução dos valores de IRS liquidado do RRNH desde 2010 a 2015.

Tabela 6 - Evolução dos Valores de IRS Liquidado no RRNH de 2010 a 2015⁸⁹

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IRS Liquidado⁹⁰	1 628	1 555	1 365	1 723	1 585	1 536
Crescimento em Valor	-	-73	-190	358	-138	-49
Crescimento Percentual	-	-4,48%	-12,22%	26,23%	-8,01%	-3,09%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2017)⁹¹

Comparativamente à análise que efetuámos na tabela 5 é possível observar na tabela 6 que no ano de 2012 apresenta-se uma queda no valor de IRS liquidado de -12.22%, a mais significativa de todos os anos em análise. No entanto, nos outros anos que se apresentavam decréscimos na tabela 5 também se apresentam nesta tabela.

Quanto a aumentos no valor do IRS liquidado apenas temos o ano 2013 que tem um crescimento de 26.23%, um crescimento muito significativo e que representa um aumento do valor do IRS liquidado de aproximadamente 4 000.

Como se poderia esperar de 2010 para 2015 houve um decréscimo do valor de IRS liquidado, uma vez que 2013 foi o único em que se verificou um crescimento do valor do

⁸⁹ Nos dados fornecidos nas notas de enquadramento prévias pelo portal das finanças a rubrica “imposto liquidado” diz respeito ao “imposto devido, ou seja, à coleta líquida das deduções previstas no Código do IRS e dos benefícios fiscais, antes de efetuadas as deduções relativas às retenções na fonte e pagamento por conta”.

⁹⁰ Este valor de IRS liquidado corresponde ao valor apresentado no dossier estatístico respeitante ao anexo A/B.

⁹¹ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo V que corresponde à informação acerca dos anexos no mapa n.º 17

imposto liquidado, este decréscimo foi de 5.65% que representa aproximadamente um valor de 100.

A tabela 7 mostra a evolução da taxa efetiva de tributação do RRNH de 2010 a 2015.

Tabela 7 - Evolução da Taxa Efetiva de Tributação do RRNH de 2010 a 2015

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Taxa Efetiva de Tributação do RRNH⁹²	11,79%	11,81%	12,04%	14,18%	13,63%	12,73%
Crescimento Percentual	-	0,17%	1,95%	17,77%	-3,88%	-6,60%
Taxa Efetiva de Tributação⁹³	9.86%	9.93%	10.12%	12.93%	12.87%	12.23%

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (2017)⁹⁴

Por fim importa analisar a taxa a que efetivamente os sujeitos que usufruem do RRNH são tributados. Esta taxa é calculada através do rácio entre o valor total do IRS liquidado e o valor total do rendimento bruto. Desta forma, seria de esperar que no ano de 2013 a taxa estivesse no seu valor mais alto visto que no ano de 2013 foi o ano em que se atingiram dos maiores valores tanto a nível de rendimento bruto como de IRS liquidado. Da mesma forma, em quase todas tabelas houve crescimento do ano 2010 para 2015, logo, também era expectável que esse crescimento se refletisse na taxa efetiva de tributação, tendo esta crescido 7.97%.

Analisando os valores da tabela quanto à taxa efetiva de tributação do RRNH fica-se com a ideia de que este será favorável, pelo menos quando comparada com as taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS. Contudo, essas não são as taxas a que efetivamente os sujeitos são tributados. Desta forma, torna-se interessante comparar as taxas efetivas de tributação do

⁹² A taxa efetiva de tributação corresponde à taxa a que os sujeitos que entregam o anexo A/B serão efetivamente tributados.

⁹³ A taxa efetiva de tributação corresponde à taxa total da modelo 3. Estes dados encontram-se disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo IV que corresponde à informação acerca da titularidade no mapa n.º 13

⁹⁴ Dados disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ no capítulo V que corresponde à informação acerca dos anexos no mapa n.º 18

RRNH com as taxas efetivas de tributação da declaração Modelo 3. A taxa efetiva de tributação da declaração Modelo 3 calcula-se através do rácio entre o total do IRS liquidado na modelo 3 e o total do rendimento bruto na modelo 3. Coloca-se assim a questão se a taxa aplicada no RRNH, regime supostamente mais apelativo, é de facto mais vantajoso para os sujeitos. Contudo, quando comparada com a taxa da declaração Modelo 3 pode-se verificar que em todos os anos a taxa efetivamente aplicada ao RRNH é mais alta. No entanto, no ano de 2015 as taxas estão bastante próximas, tendo uma diferença de cerca de 0.5%.

Por fim, apresenta-se a tabela 8 que faz uma breve análise comparativa das principais características do RRNH e o regime geral em Portugal.

Tabela 8 - Tabela comparativa de aplicação do RRNH vs Regime Geral

	RRNH	Regime Geral
Tributação dos rendimentos de fonte portuguesa	Rendimentos da categoria A e B que advenham de atividades de valor acrescentado são tributados à taxa de 20%. Restantes rendimentos serão tributados de acordo com as taxas gerais, do artigo 68.º, do CIRS.	Todos os rendimentos são tributados às taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS.
Tributação dos rendimentos de fonte estrangeira	Aplicação do método de isenção para eliminação da dupla tributação. No entanto, os sujeitos que apliquem o RRNH também podem optar por aplicar o método do crédito de imposto.	Aplicação do método de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação.
Englobamento	Obrigatório o englobamento, no entanto, apenas para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos quando o sujeito usufrua do método de isenção para eliminação da dupla tributação. Contudo, se o sujeito optar pelo método do crédito de imposto os rendimentos serão obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos rendimentos da categoria H.	Obrigatório o englobamento de rendimentos da categoria A, B e H. No que toca aos rendimentos das restantes categorias não é obrigatório o seu englobamento, mas o sujeito pode optar por fazê-lo.
Convenções para a eliminação da Dupla Tributação	Sujeitos que apliquem o RRNH podem acionar as CDT.	Os sujeitos residentes podem acionar as CDT.

2.7 Notas conclusivas

Neste capítulo abordou-se o RRNH em Portugal, tanto a nível legislativo como a nível estatístico. Como foi possível analisar o número de sujeitos passivos que aderiram ao RRNH tem tido uma tendência crescente, contudo a tendência não tem sido linear ao longo dos anos. Esperando-se que com os aperfeiçoamentos a que o RRNH tem estado sujeito estes números continuem a aumentar.

No próximo capítulo será apresentado o estudo comparativo entre Portugal, Espanha e Reino Unido, no que diz respeito à tributação dos residentes não habituais.

Capítulo III – O Regime Fiscal para o Residente não Habitual - Estudo comparativo entre Portugal, Espanha e Reino Unido

3.1 Introdução

Este capítulo faz a análise comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido no que toca ao regime fiscal que cada país aplica aos seus residentes não habituais.

O estudo comparativo tal como sugerem Schneider e Schimitt (1998) permitirá “descobrir irregularidades, perceber deslocamentos e transformações, construir modelos e tipologias, identificando continuidades e descontinuidades, semelhanças e diferenças” entre os regimes.

A comparação entre os países será feita através da análise do RRNH em cada um dos países objeto de estudo sendo esta investigação qualificada como investigação qualitativa, uma vez que não há neste âmbito a recolha de quaisquer dados quantitativos, apenas será analisada legislação e posteriormente será feita uma comparação de modo a perceber vantagens e desvantagens dos diversos regimes.

A escolha destes países não é aleatória. Acompanhando de perto os estudos, de Borges e Sousa (2009), Neves (2009) e Silva (2015), a escolha de Espanha, é uma escolha lógica, dada a proximidade entre os países e o facto de a economia destes dois países ser bastante semelhante. Quanto ao Reino Unido a sua escolha deve-se ao facto de o sistema fiscal deste país ser diferente dos restantes países em estudo.

3.2 Metodologia de investigação

3.2.1 Definição dos objetivos de investigação

Depois da revisão de literatura efetuada nos capítulos anteriores, e para dar seguimento ao nosso estudo nesta fase temos como objetivos apresentar o RRNH em Espanha e no

Reino Unido e analisar comparativamente os regimes de Portugal, Espanha e Reino Unido.

Assim, é nossa expectativa darmos resposta às seguintes perguntas de investigação:

Será que o RRNH em Portugal é mais vantajoso que o RRNH em Espanha e o RRNH em Reino Unido na ótica dos sujeitos passivos?

Que “melhorias” poderiam ser implementadas de forma a tornar o RRNH em Portugal mais atrativo?

3.3 Estudo comparativo entre Portugal, Espanha e Reino Unido

3.3.1 O Regime fiscal para o Residente Não Habitual em Espanha

O sistema espanhol de tributação das pessoas singulares tem dois grandes impostos: o *Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (IRPF) e o *Impuesto sobre la renta de los no residentes* (IRNR).

O primeiro destina-se essencialmente aqueles indivíduos que têm a sua residência em Espanha para efeitos fiscais e o segundo trata da tributação daqueles indivíduos que são considerados não residentes em Espanha para efeitos fiscais.

Desta forma, importa explicar cada um dos impostos em separado, uma vez que ambos são utilizados no âmbito do regime dos *impatriados*, regime que será explicado posteriormente neste trabalho.

3.3.1.1 A tributação dos sujeitos passivos individuais em Espanha em sede de *Impuesto sobre la renta de las personas físicas* e *Impuesto sobre la renta de los no residentes*

Segundo o artigo 8.º da *Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*⁹⁵ (LIRPF) os sujeitos passivos do IRPF são os indivíduos que tenham a sua residência habitual em território espanhol e também os indivíduos que tenham a sua residência no estrangeiro por alguma das circunstâncias previstas no artigo 10.º da LIRPF, conceitos que serão abordados mais adiante no presente trabalho. Para efeitos do IRPF não serão considerados como contribuintes os cidadãos estrangeiros que tenham a sua residência habitual em Espanha quando esta condição seja fruto de qualquer uma das situações descritas no número 1 do artigo 10.º da LIRPF.

Os sujeitos passivos para efeitos de IRPF serão tributados pelo seu rendimento mundial, como se pode ver pelo artigo 2.º da LIRPF⁹⁶, uma vez que este artigo diz que os indivíduos serão tributados pela totalidade dos seus rendimentos independentemente do lugar onde tenham sido obtidos e qualquer seja a localização do pagador.

Os rendimentos sujeitos a IRPF são os rendimentos do trabalho, os rendimentos de capital, os rendimentos das atividades económicas, os ganhos e perdas patrimoniais e os encargos de locação que se estabeleçam por lei, segundo o artigo 6.º da LIRPF⁹⁷.

No que toca ao IRNR, de acordo com o artigo 5.º, da *Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes*⁹⁸ (LIRNR) os sujeitos passivos deste imposto são os indivíduos ou

⁹⁵ Tradução livre do original “artículo 8 de la LIRPF: 1. Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo de esta ley.”

⁹⁶ Tradução livre do original “artículo 2 de la LIRPF: Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

⁹⁷ Tradução livre do original “artículo 6 de la LIRPF: 1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”

⁹⁸ Tradução livre do original “artículo 5 de la LIRNR: Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de Marzo. c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.”

entidades não residentes em território espanhol e que aí obtenham rendimentos, salvo se forem sujeitos para efeitos do IRPF, os indivíduos que sejam residentes em Espanha por alguma das circunstâncias previstas no artigo 9.º, n.º 4 do *texto refundido da LIRPF* ou as entidades no regime de atribuição de rendimentos a que se refere o artigo 38.º, da LIRNR. A residência em território espanhol segundo o artigo 6.º da LIRNR auferem-se tendo em conta os critérios do artigo 9.º da LIRPF no caso de indivíduos e de acordo com o artigo 8.º, n.º 1 da *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (LIS).

Os sujeitos passivos que caíam no âmbito do IRNR serão tributados pelos rendimentos que obtenham em território espanhol sejam eles em dinheiro ou em espécie, de acordo com o artigo 12.º da LIRNR⁹⁹. Os rendimentos que se consideram obtidos em território espanhol estão discriminados no artigo 13.º da LIRPF. Na tabela 9 apresentam-se as principais características dos rendimentos obtidos em território espanhol.

Tabela 9 - Rendimentos obtidos em território espanhol

Legislação	Rendimento
Artigo 13.º, n.º 1, a), LIRPF	Rendimentos de atividades ou de explorações económicas obtidos através de um estabelecimento estável (EE) situado em território espanhol;
Artigo 13.º, n.º 1, b), LIRPF	Rendimentos de atividades ou explorações económicas realizadas sem mediação de um EE em território espanhol, quando não resulte da aplicação de outra alínea deste artigo;
Artigo 13.º, n.º 1, c), LIRPF	Rendimentos do trabalho, desde que derivem, direta ou indiretamente, de uma atividade pessoal desenvolvida em território espanhol, tratem-se de retribuições públicas satisfeitas pela Administração espanhola ou quando se tratem de remunerações satisfeitas por indivíduos que realizem atividades económicas ou entidades residentes em território português, ou EE situados em Espanha;
Artigo 13.º, n.º 1, d), LIRPF	Pensões e demais prestações similares quando derivem de um emprego prestado em território espanhol ou quando sejam satisfeitos por uma pessoa ou entidade residente em território espanhol ou por um EE aí situado;
Artigo 13.º, n.º 1, e), da LIRPF	As retribuições de administradores e membros do conselho de administração;

⁹⁹ Tradução livre do original “artículo 12 da LIRNR: 1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”

Artigo 13.º, n.º 1, f), da LIRPF	Rendimentos do capital mobiliário;
Artigo 13.º, n.º 1, g), da LIRPF	Rendimentos derivados, direta ou indiretamente, de bens imóveis situados em território espanhol ou de direitos relativos a estes;
Artigo 13.º, n.º 1, h), da LIRPF	Rendimentos imputados aos contribuintes que sejam titulares de bens imóveis urbanos situados no território espanhol não afetos a atividades económicas;
Artigo 13.º, n.º 1, i), da LIRPF	Ganhos patrimoniais.

Os rendimentos que são tributados em sede de IRNR acabam por ser muito semelhantes aos que são tributados pelo IRPF, a diferença está no facto de que para se poder ser tributado pelo IRNR tem que ter sido obtido em território espanhol, ou seja, através de uma pessoa ou entidade residente ou de um EE situado em território espanhol.

Para que um indivíduo seja considerado residente em território espanhol tem que ter em Espanha a sua residência habitual. Para se determinar a residência habitual existem alguns critérios, nomeadamente o cumprimento de alguns que explicaremos de seguida.

Um primeiro critério, o de critério de permanência de um indivíduo em território espanhol é o mais fácil de aferir bastando que o sujeito se encontre em território espanhol durante 183 dias ou mais. No entanto, para calcular este período de permanência é preciso ter em conta as ausências esporádicas, como se retira da leitura do artigo 9.º, n.º 1, a) da LIRPF¹⁰⁰. Caso o sujeito certifique a sua residência noutro país, as ausências esporádicas passam a ser excluídas do cálculo do tempo de permanência. Esta certificação da sua residência noutro país é feita através de um certificado das autoridades fiscais desse outro estado de residência e que será semelhante em substância e forma aqueles que as autoridades fiscais espanholas emitem. Também não se terão em conta as ausências esporádicas para a determinação do período de permanência quando estas sejam consequência de obrigações no âmbito de acordos de colaboração cultural, ou humanitária, a título gratuito, com as Administrações públicas espanholas.

¹⁰⁰ Tradução livre do original “artículo 9, n.º 1, a), da LIRPF: Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.”

Um segundo critério refere-se ao critério do núcleo principal das suas atividades ou o facto de ter em Espanha a base das suas atividades ou os interesses económicos. Este encontra-se no artigo 9.º, n.º 1, b) da LIRPF¹⁰¹ e diz respeito ao facto de estar localizado em Espanha e o sujeito poder provar as suas principais fontes de rendimento ou património mobiliário ou imobiliário, as suas atividades económicas de carácter laboral, empresarial ou profissional e até mesmo a gestão e administração dos seus bens e direitos.

Por fim, o critério da unidade familiar determina que a residência fiscal de um sujeito tem em conta a circunstância do seu cônjuge, desde que não esteja separado legalmente e os filhos menores que dependam dele tenham residência habitual em Espanha de acordo com o artigo 9.º da LIRPF, sendo neste caso considerado residente habitual em Espanha. Note-se que, este último critério é um critério residual, ou seja, só será utilizado se não se verificarem os critérios anteriores. A determinação da residência por este critério pode ser afastada se o sujeito for considerado residente noutro país.

A definição do conceito de residente em Espanha, como se pôde observar, é muito ampla, devendo-se tal ao facto de se querer atrair para a jurisdição espanhola todas as pessoas que tenham um vínculo com o território espanhol, quer este seja pessoal ou profissional.

De notar que a situação de residência em Espanha de um sujeito não pode ser determinada em 31 de dezembro, tem de se ter em conta o que se passou durante o ano. Assim, para um contribuinte cujo centro de interesses económicos esteja em território espanhol durante mais de 6 meses num ano será considerado residente espanhol.

Os sujeitos que não preencham qualquer um dos anteriores critérios serão considerados como não residentes em Espanha para efeitos fiscais, segundo o regulado no artigo 5.º da LIRNR. Neste caso, os sujeitos serão tributados em sede de IRNR e apenas pelos rendimentos que obtenham em território espanhol, como já tínhamos visto anteriormente.

Assim, o IRNR é um imposto que tributa apenas os não residentes.

Esta separação da tributação dos residentes e não residentes deve-se ao facto de ter surgido a necessidade de criar uma norma que regulasse de forma unitária a tributação

¹⁰¹ Tradução livre do original “artículo 9, n.º 1, b), da LIRPF: b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

dos não residentes devido à crescente internacionalização das relações económicas e a integração progressiva de Espanha na União Europeia (UE).

Nesse sentido entrou em vigor em 2004, o *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español* que abordaremos de seguida.

3.3.1.1.1 O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Espanha de acordo com o *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*

O regime especial dos *impatriados* entrou em vigor no ano de 2004 pela *Ley 62/2003, de 30 de Diciembre*, através do acréscimo do 5.º parágrafo ao artigo 9.º da LIRPF. Contudo, achou-se necessário desenvolver o conteúdo deste regime e especificar alguns aspetos do mesmo e assim, considerou-se oportuno que este regime fosse incorporado no *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (RIRPF), aprovado pelo *Real Decreto 1775/2004, de 30 de Julio*.

Este regime é uma solução concebida pelo legislador para que sejam atraídos para o território espanhol trabalhadores altamente qualificados através da oferta de incentivos fiscais. No entanto, de acordo com Clavijo (2013) como não há qualquer exigência de qualificação dos trabalhadores por parte da legislação, pode-se concluir que possivelmente a atração de trabalhadores altamente qualificados não é o objetivo principal, mas a captação de recursos humanos para Espanha através da concessão de importantes vantagens fiscais para que depois as empresas e os centros de decisão empresarial se sintam atraídas a permanecer em Espanha, uma vez que nos últimos 30 a 40 anos as empresas têm abandonado o território espanhol. Desta forma, Espanha perdeu a sua capacidade de decisão desde dentro.

A *Ley 35/2006, de 28 de noviembre* veio alterar a disposição do regime dos *impatriados*¹⁰². Através desta *Ley* foi também inserida no regime a possibilidade de o

¹⁰² Desta forma, deixou de estar no artigo 9.º da LIRPF como inicialmente e passou para o artigo 93.º da LIRPF, numa secção autónoma no Título X que trata dos regimes especiais do IRPF e também se encontra no Título VIII do vigente RIRPF nos artigos 113.º a 120.º.

impatriado trabalhar no estrangeiro, contudo, os rendimentos que auferem no estrangeiro estão sujeitos a limites, limites esses que serão explorados mais adiante.

A lei que deu origem a este regime especial de tributação denominou-se comumente de “*Ley Beckham*”, visto que esta lei foi muito utilizada pelos clubes desportivos espanhóis para contratar desportistas¹⁰³, uma vez que estes eram atraídos pela baixa tributação que este regime proporcionava e como o regime não tinha qualquer limitação nas atividades que podiam usufruir do regime os desportistas profissionais aproveitavam-se deste facto, de acordo com Nykänen (2016).

Em 2010 dá-se a reforma deste regime através da *Ley 26/2009, de 26 de Diciembre, Presupuestos Generales del Estado* (PGE) para 2010. Esta reforma acontece uma vez que o regime não estava a ser utilizado para os fins para os quais tinha sido criado que era a captação de pessoal qualificado para o território espanhol. Além deste facto, também contribui para a reforma do regime o facto de alguns clubes desportivos europeus terem começado a denunciar as ajudas de Estado que permitiam aos clubes espanhóis praticarem melhores condições para os jogadores que os restantes clubes (Nykänen, 2016).

Assim, a reforma deu-se através da adição de uma alínea, a alínea f) ao artigo 93.º da LIRPF que vem introduzir um limite quantitativo de 600.000 euros à adoção deste regime, ou seja, a partir deste momento, os sujeitos que estejam sob a alçada do regime não poderão auferir mais de 600.000 euros anuais, sob pena de serem excluídos da aplicação do regime. Este limite foi incluído no regime, uma vez que, alguns futebolistas assinaram contratos estratosféricos em plena crise económica. Os rendimentos destes futebolistas iriam ser tributados em apenas 24% o que seria injusto para os outros sujeitos que usufruam do regime pois na sua maioria os jogadores de futebol nem têm quaisquer qualificações o que acaba por cair fora do âmbito deste regime especial, dado que este regime foi pensado para atrair trabalhadores qualificados e não desportistas de elite. Diversos autores defendem que não era preciso ter colocado este limite bastando apenas que se excluísse do âmbito do regime os futebolistas profissionais que acabam por ser a maioria dos sujeitos que usufrui deste regime e que levou à reforma por criarem conflitos na aplicação do regime, segundo Clavijo (2013).

¹⁰³ Nomeadamente o jogador David Beckham que jogou pelo Real Madrid.

Clavijo (2013) alerta também para o facto desta alteração não ter sido muito pacífica, criando até alguns atritos nomeadamente no que toca à possível inconstitucionalidade desta mesma modificação do regime, uma vez que os PGE poderão não estar habilitados para introduzir limites, isto é, os PGE têm poder para alterar limites, mas estes têm de existir não tendo capacidade para os criar. Ainda sobre o limite apontam-se outros pormenores importantes, como por exemplo, um sujeito que aufera rendimentos superiores a 600.000 euros anuais estará excluído do regime, logo, será tributado por todos os seus rendimentos pelas taxas progressivas e não apenas pelo excesso. Contudo, pode aqui haver algum planeamento fiscal e o *impatriado* preferir receber menos de 600.000 euros e ser tributado a 24% do que receber mais e ser tributado pelas taxas progressivas. Para solucionar este problema entende-se que seria lógico impor tributação a uma taxa proporcional também a partir dos 600.000 euros. Pois ao não ter esta tributação a uma taxa proporcional para o excesso acaba por se ter aqui uma situação injusta pois rendimentos idênticos serão tributados de formas completamente distintas, uns a taxa proporcional e outros a taxas progressivas.

Contudo, as reformas do regime não se ficaram por aqui, e em 2014 aconteceu uma nova reforma. Esta reforma deu-se através da *Ley 26/2014, de 27 de Noviembre* que trouxe alterações substanciais ao regime, nomeadamente, o facto de os desportistas profissionais, definidos de acordo com o *Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio*¹⁰⁴, deixarem de poder aplicar este regime depois de 1 de janeiro de 2015 assim como deixar de ser exigido que os rendimentos obtidos pelos residentes não habituais tenham de ser obtidos exclusivamente em Espanha visto que até à data desta alteração os residentes não habituais apenas poderiam auferir rendimentos de fonte espanhola, estando os rendimentos de fonte estrangeira fora do âmbito deste regime. Desta forma, passa-se a adotar a regra do rendimento mundial no que toca a rendimentos do trabalho. Altera-se também o facto de o limite quantitativo inserido na reforma de 2010 deixar de se aplicar como limite que implica a exclusão do regime, podendo os contribuintes que auferiram rendimentos superiores a 600.000 euros aplicar o regime, contudo os rendimentos que excedam os 600.000 euros passam a ser tributados a uma taxa proporcional superior

¹⁰⁴ Artigo 1.º, n.º 2 do Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio – “Son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación laboral con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.”

aquela que os rendimentos abaixo de 600.000 euros são tributados. Assim, rendimentos até 600.000 euros serão tributados a 24% e rendimentos superiores a 600.000 euros serão tributados à taxa de 45%. Passa também a ser possível os administradores adotarem este regime desde que não participem no capital da entidade que administram ou, participando que essa participação não determine a consideração da entidade como entidade vinculada de acordo com o artigo da LIS, de acordo com Nykänen (2016).

Assim, pode-se dizer que este regime teve 3 grandes alterações, uma em 2006, uma em 2010 e outra em 2014. Apresentamos de seguida na tabela 10 as principais alterações em cada um dos anos.

Tabela 10 - Evolução legislativa do regime dos *impatriados* de 2004 a 2016

Legislação	Caraterística
<i>Ley 62/2003, de 30 de diciembre</i>	Regime que se aplica a sujeitos que adquirem a sua residência habitual em Espanha em consequência de um contrato de trabalho. Aquando da sua entrada em vigor, estes sujeitos não poderiam realizar trabalhos nos estrangeiros. Estavam incluídos nos sujeitos que poderiam adotar este regime, os jogadores profissionais.
<i>Ley 35/2006, de 28 de noviembre</i>	Regime deixa de estar no n.º 5 do artigo 9 da LIRPF e passa a estar autonomizado no artigo 93.º da LIRPF; O trabalhador deslocado passa a poder auferir rendimentos no estrangeiro;
<i>Ley 26/2009, de 26 de diciembre</i>	Adição da alínea f) ao artigo 93.º, esta alínea traz consigo a introdução de um limite que excluirá do regime aqueles sujeitos que auferam rendimentos anuais superiores a 600.000 euros;
<i>Ley 26/2014, de 27 de noviembre</i>	Os desportistas profissionais deixam de poder usufruir deste regime; O limite que foi inserido em 2010 deixa de ser um limite de exclusão, assim, os contribuintes passam a pagar uma taxa superior aos rendimentos que ultrapassem os 600.000 euros; Os rendimentos deixam de ter sido obtidos exclusivamente em Espanha; Administradores podem a partir desta alteração usufruir deste regime.

Ao se ser considerado residente habitual em Espanha em consequência da sua deslocação para território espanhol, tem a possibilidade de se poder optar por ser tributado pelo IRNR, mesmo sendo considerado contribuinte para efeitos do IRPF, de acordo com o

artigo 93.º da LIRPF. No entanto, esta opção só pode ser feita durante os períodos de tributação em que se aplique este regime especial, ou seja, durante o período em que se dá a mudança para o território espanhol e nos 5 períodos de tributação seguintes, segundo o artigo 115.º do RIRPF. Esta mudança para o território espanhol tem de se produzir como consequência de um contrato de trabalho, contrato esse que obrigará o sujeito a trabalhar em Espanha por conta de outrem. Desta forma, todas as deslocações para Espanha que ocorram para se proceder à procura de trabalho não entram no âmbito deste regime. Assim como também estão fora do âmbito deste regime, todos as deslocações para Espanha motivadas por uma mudança do lugar da prestação de serviços independentes. Deste modo, pode-se aqui apontar uma discriminação do regime em relação à deslocação de trabalhadores independentes ou profissionais liberais, como referem Barbeito e Carrero (2010).

Clavijo (2013) aponta para o facto de embora o contrato de trabalho seja um requisito do regime não há regulamentação do mesmo, por exemplo, no que toca à duração que o contrato de trabalho deve ter. Desta forma, tem-se questionado se se poderia exigir que o contrato de trabalho tivesse outra duração que não a de aplicação do regime, uma vez que é no contrato de trabalho que se fundamenta a sobrevivência da relação de trabalho, ou se se deveria exigir que o contrato de trabalho tivesse no mínimo uma duração de 6 meses de forma a que o sujeito adquirisse a condição de residente habitual em Espanha¹⁰⁵.

Barbeito e Carrero (2010) evidenciam que os rendimentos que o sujeito deslocado venha a auferir não devem estar isentos de tributação pelo IRNR, tal e qual como seria de esperar caso contrário o sujeito não pode exercer o direito de opção de tributação pelo IRPF ou

¹⁰⁵ Contudo Clavijo (2013) aponta também que é gerador de alguns conflitos o facto de o sujeito que usufrui do regime ficar desempregado e de seguida voltar-se a empregar, ou seja, o sujeito que fique desempregado ficará fora do âmbito do regime mesmo que arranje um novo emprego? Situação diferente é aquela em que o sujeito extingue a sua relação laboral originária, mas de imediato inicia nova relação sem passar pelo desemprego, neste caso não deixam de se cumprir os requisitos de aplicação do regime. Respondendo à questão anteriormente colocada, no que toca ao desemprego este não gera quaisquer dúvidas levando a que o sujeito seja excluído do regime, uma vez que, ao estar desempregado o sujeito não cumprirá com o requisito que exige o contrato de trabalho, pois não estará sob alçada de nenhum. Ao aceitar que os desempregados pudessem usufruir do regime estar-se-ia a criar uma injustiça do ponto vista social porque um trabalhador desempregado não cumpre a finalidade deste regime que é a atração de trabalhadores qualificados nem o principal requisito deste regime, a deslocação para o território espanhol em consequência de um contrato de trabalho. Contudo, mesmo ao criar um novo vínculo laboral depois do desemprego os autores acreditam que o sujeito não poderá aplicar o regime.

pelo IRNR. Se esta condição não fosse estabelecida poderiam ter-se casos em que os rendimentos não estariam sujeitos a tributação, pois perante a isenção de tributação pelo IRNR e da possibilidade de opção de tributação pelo IRPF ou IRNR o sujeito iria optar pelo IRNR estando assim os rendimentos isentos de qualquer tributação levando a uma situação de dupla não tributação.

Além da deslocação para o território espanhol é necessário que haja também uma conexão territorial dos trabalhos com a economia espanhola, isto é, os trabalhos não têm apenas que ser realizados em Espanha têm que ser realizados para uma entidade residente em Espanha ou para um EE de uma entidade não residente em Espanha. Assim, enfatiza-se não só o critério do pagamento, mas também o critério do benefício, ou seja, o benefício do trabalhador reverte para uma entidade residente ou para um EE situado em Espanha. Desta forma, quaisquer serviços prestados para uma entidade não residente e sem EE em Espanha estão excluídos do âmbito do regime dos *impatriados*. Contudo, o *impatriado* pode desenvolver parte do seu trabalho no estrangeiro tendo um limite quantitativo de 15%, ou seja, as retribuições que venha a auferir no estrangeiro não podem ultrapassar os 15% do valor total das contraprestações recebidas durante o ano civil. Este limite pode ser elevado para 30% se o trabalhador deslocado assumir funções numa empresa do grupo para a qual trabalha em Espanha, mas fora do território espanhol. Com esta possibilidade do trabalhador deslocado poder trabalhar no estrangeiro pode-se estar a criar um novo benefício fiscal para aqueles que usufruem do regime, uma vez que, as retribuições que lá recebem podem não ser objeto de tributação nem no estrangeiro nem em Espanha, pois quem tem o poder tributário é o país de residência, segundo o artigo 15.º do MCOCDE mas também não serão tributados no país de residência de acordo com o artigo 13.º do *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* (TRLIRNR).

Segundo Clavijo (2013), para além da deslocação e residência habitual em Espanha existe mais um requisito que tem de ser cumprido para que um sujeito possa usufruir deste regime, o requisito da proibição de residência prévia, isto é, o sujeito nos 10 anos que antecedem a sua deslocação para território espanhol não pode ter sido residente habitual em Espanha.

Alguns autores têm tido algumas dúvidas quanto ao ano que se deve tomar como referência para determinar se este requisito foi ou não cumprido, ou seja, existem dúvidas se se contam os 10 anos até ao ano de deslocação ou até ao ano em que o sujeito se torna

residente habitual em Espanha. Alguns autores criticam também a dimensão temporal deste requisito uma vez que o consideram desproporcionado dado a globalização da economia, por exemplo, se tivermos em consideração sujeitos que trabalhem em atividades que exijam a deslocação por períodos longos para realizarem obras ou projetos. É o caso de arquitetos ou engenheiros que podem mesmo chegar a adquirir a residência por permanecerem em Espanha mais de 183 dias. Desta forma serão prejudicados, uma vez que, terão de esperar 10 anos para poderem usufruir do regime.

Estando o regime sujeito a alguns requisitos como já foi referido anteriormente, quando o sujeito não cumpra com esses requisitos este será automaticamente excluído do regime especial com efeitos no período de tributação em que se produza o dito incumprimento dos requisitos. No entanto, o sujeito deve comunicar esse facto no prazo de um mês à *Administración Tributaria*, (Ezquerro, 2005).

A exclusão dá-se por força do não cumprimento dos requisitos e não por vontade do sujeito que optou pelo regime. Contudo, o sujeito pode querer deixar de usufruir do regime e nesse caso tem de apresentar a declaração modelo 149¹⁰⁶ nos meses de novembro e dezembro anteriores ao ano civil em que queira que a renúncia tenha efeitos a sua vontade de renunciar ao regime, (Ezquerro, 2005).

Em qualquer uma das opções, exclusão ou renúncia, Solano (2006) evidencia que a decisão é irrevogável, isto é, não se pode voltar a optar pela aplicação do regime.

3.3.1.1.2 Tributação dos rendimentos de fonte espanhola no âmbito do *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*

Como referido anteriormente o sujeito que usufrua do regime dos *impatriados* tem a possibilidade de optar por ser tributado em sede de IRPF ou IRNR. No entanto, esta opção apenas acontece para rendimentos do trabalho, todos os restantes rendimentos que o sujeito aufera serão tributados segundo o imposto pelo qual opte ser tributado, ou seja,

¹⁰⁶ Esta declaração encontra-se no anexo 4, para leitura mais aprofundada.

caso o sujeito opte ser tributado pelo IRNR só será tributado pelos rendimentos que possam ser tributados por este imposto, isto é, não se pode tributar uns rendimentos pelo IRPF e outros pelo IRNR, esta tributação dual não é permitida.

É no direito à opção que se dá a grande diferença de tributação entre um trabalhador que está deslocado e um que não esteja, uma vez que este último será obrigatoriamente tributado pelo IRPF e pelo seu rendimento mundial, o que não acontece com o trabalhador deslocado que apenas será tributado pelos rendimentos que sejam auferidos em Espanha. Tendo os trabalhadores deslocados como vantagem o facto de não serem tributados pelos rendimentos que auferam fora do território espanhol.

De notar que esta opção só está disponível para o sujeito que usufrua do regime, isto é, num agregado familiar pode acontecer um elemento ser tributado pelo IRNR e os restantes pelo IRPF desde que não cumpram os requisitos para poderem optar pela tributação pelo IRNR. Desta forma, uns sujeitos serão tributados apenas pelos rendimentos que auferam em Espanha e outros pela totalidade dos seus rendimentos. É preciso destacar também que embora os sujeitos possam optar pela tributação em sede de IRNR, eles continuam a ser contribuintes para efeitos de IRPF, de acordo com Lubián (2006).

Esta opção que o contribuinte tem não é vinculativa para os anos posteriores, ou seja, o sujeito opta num ano e só estará vinculado a essa opção no ano em que ela ocorra. Alguns autores defendem que deveriam ter sido colocadas algumas restrições nesta matéria, uma vez que esta situação levará a que se abram vias para o planeamento fiscal principalmente com os rendimentos que não são considerados rendimentos de trabalho.

3.3.1.1.3 Tributação dos rendimentos de fonte estrangeira no âmbito do *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*

Como foi referido anteriormente quando este regime entrou em vigor, não era permitido ao *impatriado* que auferisse rendimentos no estrangeiro, ou seja, o sujeito só poderia auferir rendimentos exclusivamente em Espanha. Contudo, com a entrada em vigor da

Ley 35/2006, de 28 de noviembre o impatriado passou a poder auferir rendimentos no estrangeiro.

Tal e qual como apontam Barbeiro e Carreto (2010), os sujeitos que optem pelo regime dos *impatriados* serão tributados apenas pelos rendimentos que auferirem em território espanhol estando fora do âmbito de tributação os rendimentos obtenham fora do território espanhol. Porém, o *impatriado* não está proibido de auferir rendimentos de fonte estrangeira. Como referido anteriormente o *impatriado* pode auferir rendimentos fora do território espanhol, no entanto tem que ter em atenção que há um limite para os rendimentos de trabalho que este sujeito pode obter fora de Espanha, podendo apenas auferir até ao limite de 15% dos rendimentos totais auferidos no ano civil podendo o limite passar para 30% se os rendimentos forem obtidos numa empresa do mesmo grupo. Se os limites forem ultrapassados estes sujeitos deixam de poder usufruir do regime.

3.3.1.1.4 Convenções para eliminar a dupla tributação no âmbito do *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*

Segundo o artigo 4.º do MCOCDE, o conceito de residente não abrange aqueles sujeitos que num estado estão apenas sujeitos a tributação pelos rendimentos que aí obtenham, isto é, teriam que estar sujeitas a tributação todos os rendimentos que aufera. Desta forma, estes mesmos sujeitos apenas poderão pedir um certificado que lhes credencia a residência fiscal mas não o certificado de residência que lhes permite usufruir das convenções, segundo Lubián (2006).

Barbeito e Carrero (2010) evidenciam que não sendo considerados residentes em Espanha para efeitos de aplicação das CDT espanholas os *impatriados* não podem invocá-las. Assim, este será considerado um residente não abrangido por uma CDT o que levará a inevitáveis situações de dupla tributação, uma vez que, ao usufruir do regime do artigo 93.º, do LIRPF não pode beneficiar dos métodos para eliminar a dupla tributação. No entanto, se o sujeito passivo que usufrui do regime optasse por ser tributado pelo IRPF já seria tributado pelo rendimento mundial e nessas condições já poderia aplicar as CDT, o problema é o facto de apenas ser tributado pelos rendimentos que auferem em território

espanhol. Deste modo, sugeriu-se a criação de uma cláusula convencional que permitisse que os sujeitos que apenas fossem tributados pelos rendimentos em Espanha pudessem aplicar as CDT.

Por fim, apresenta-se a tabela 11 com uma breve análise comparativa entre o RRNH espanhol e o regime geral espanhol.

Tabela 11 - Análise comparativa do RRNH espanhol vs Regime Geral

	RRNH espanhol	Regime geral
Tributação dos rendimentos de origem espanhola	É aplicada a taxa de 24% a rendimentos do trabalho inferiores a 600.000 euros e de 45% a rendimentos de trabalho superiores a 600.000 euros.	Os rendimentos são tributados às taxas gerais do artigo 63.º, da LIRPF ¹⁰⁷ .
Tributação dos rendimentos de origem estrangeira	Estes rendimentos não são tributados.	Aplicação do método de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação.
Convenções para eliminar a dupla tributação	Os sujeitos que aplicam o RRNH não podem acionar as convenções.	Os sujeitos residentes em Espanha podem acionar as convenções.

¹⁰⁷ Artículo 63 – 1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma.

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

3.3.2 O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual no Reino Unido

3.3.2.1 A tributação dos sujeitos passivos individuais no Reino Unido

O sistema inglês tributa os seus sujeitos passivos pelo *income tax* (IT), pelo *capital gains tax* (CGT) e pelo *inheritance tax*. No nosso estudo abordaremos apenas o IT e o CGT, que correspondem à tributação do rendimento e à tributação dos ganhos de capital, uma vez que os sujeitos que usufruam do regime equivalente ao do residente não habitual português, só são tributados nestes dois casos.

Importa antes de mais definir os sujeitos passivos de ambos os impostos. Os sujeitos que são residentes no Reino Unido são tributados pelo seu rendimento mundial quanto aos seus rendimentos, e pelos seus ganhos de capital. Estando assim sujeitos, no mínimo a dois impostos, o imposto sobre o rendimento e o imposto sobre os ganhos de capital.

3.3.2.2 A tributação dos rendimentos em sede de *Income Tax* e dos ganhos de capital em sede de *Capital Gains Tax* no Reino Unido

Quanto ao imposto sobre o rendimento este incidirá sobre todos os rendimentos do sujeito independentemente a sua origem e excluindo as deduções e os subsídios. A taxa a aplicar será uma taxa progressiva de 0%, 20%, 40% ou 45%, de acordo com o definido no ponto 2, da Parte I, do *Finance Act 2017*.

Quanto ao imposto sobre os ganhos de capital incide sobre os ganhos que o sujeito obtém por dispor de um ativo que viu o seu valor aumentado¹⁰⁸, segundo o ponto 1 da Parte I do *Taxation Chargeable Gains Act 1992*. O ato de dispor de um ativo inclui vender, trocá-lo por algo, dá-lo como um presente ou obtenção de uma compensação por ele, caso ele tenha sido perdido ou destruído. No entanto, há certos ganhos que não estão sujeitos a

¹⁰⁸ Por exemplo, o sujeito comprou uma pintura por 5.000GBP e mais tarde vendeu-a por 25.000GBP, logo, teve um ganho de 20.000GBP (25.000-5.000).

imposto sobre ganhos de capital como é o caso dos ganhos que decorram da lotaria, apostas, contas poupanças ou planos de património pessoal (GOV UK, 2017)¹⁰⁹.

De notar que nem todos os rendimentos que o sujeito auferir estão sujeitos a tributação para efeitos de imposto sobre o rendimento. Desta forma, é importante esclarecer quais são os rendimentos que são tributáveis no que toca a imposto sobre o rendimento.

Assim, são rendimentos tributáveis o dinheiro ganho através do emprego, lucros que decorram de trabalhos por conta própria, – incluindo os serviços vendidos através de Websites ou apps - alguns benefícios estatais, maioria das pensões, incluindo pensões estatais e anuidades de reforma, rendas, benefícios recebidos do trabalho e rendimento de um *trust*.

Importa agora clarificar quais os rendimentos que não são tributados de acordo com o imposto sobre o rendimento, são eles juros sobre poupança sob subsídio de poupança, rendimentos de contas isentas de impostos, tais como Contas Individuais de Poupança e Certificados Nacionais de Poupança, os primeiros 5.000GBP de dividendos de ações de uma empresa, alguns benefícios estatais, obrigações *premium* ou ganhos da lotaria nacional e renda recebida de um inquilino que esteja abaixo do limite de aluguer (GOV UK, 2017)¹¹⁰.

Mesmo que o sujeito receba rendimentos que estejam sujeitos a tributação de acordo com o imposto sobre o rendimento estes podem não ser tributados, bastando que tenham um montante total inferior a 11.500GBP, uma vez que, até este montante a taxa a aplicar aos rendimentos é de 0%.

No que toca ao imposto sobre os ganhos de capital, os ganhos de capital que estão sujeitos a tributação de acordo com este imposto já foram definidos anteriormente. No entanto, falta explicar como estes serão tributados. A tributação dos ganhos de capital está dependente da tributação do rendimento, isto é, a taxa a aplicar aos ganhos de capital está relacionada com a taxa que se aplica aos rendimentos tributados pelo imposto sobre o rendimento. Deste modo, temos dois grupos, os sujeitos que pagam a taxa básica, ou seja, a taxa de 20% sobre os seus rendimentos ou os sujeitos que pagam a taxa mais alta ou a

¹⁰⁹ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/income-tax> e <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/overview>

¹¹⁰ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/income-tax>

adicional que são, a taxa de 40% e 45%, respetivamente. De acordo com isto, um contribuinte de taxa básica pagará uma taxa de imposto¹¹¹ sobre os ganhos de capital dependente do montante do ganho tributável, do rendimento tributável e se o ganho provém de uma propriedade residencial ou de outros ativos (GOV UK, 2017)¹¹².

A tributação de ganhos de capital exige que estes sejam positivos. Contudo, podem existir casos em que estamos perante uma perda e neste caso estas não são tributadas mas são utilizadas para diminuir o ganho de capital sujeito a tributação, de acordo com o Ponto 2 da Parte II do *Taxation Chargeable Gains Act 1992*.

Os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento são, habitualmente, tributados pelo *arising basis*. O *arising basis of taxation* é o pagamento de imposto quando o rendimento ou ganho surja. Contudo, aos sujeitos residentes que não tenham o seu domicílio estabelecido no Reino Unido (*non-doms*) podem optar por ser tributados pelo *remittance basis of taxation*, no entanto, esta opção apenas diz respeito aos rendimentos e ganhos que sejam obtidos fora do Reino Unido e sejam remetidos para o Reino Unido, (Sanford, 2014).

O conceito de residência é um conceito fundamental, uma vez que é ela que irá determinar como o sujeito passivo será tributado no Reino Unido. Para determinar o estatuto de um indivíduo quanto à sua residência no Reino Unido temos que ter em conta as regras definidas pelo *statutory residence test* (SRT). Este teste para aferir o estado de residência de um sujeito entrou em vigor com o *Finance Act 2013*, ou seja, a 6 de abril de 2013. Desta forma, nos anos anteriores à entrada em vigor do SRT não se podia usar este conjunto de regras para determinar o estado de residência do sujeito. Assim, até essa data a residência era aferida através do número de dias que o sujeito se encontrava no Reino Unido, se este tivesse mais de 183 dias no Reino Unido era considerado residente, sem qualquer exceção. Contudo, mesmo estando menos de 183 dias poderia ser considerado

¹¹¹ Para se calcular a taxa que incidirá sobre os ganhos de capital tem de se seguir alguns passos, são eles, calcular o rendimento tributável (rendimento – dedução pessoal – quaisquer benefícios que o sujeito tenha direito), calcular os ganhos totais tributáveis, deduzir a dedução isenta de impostos ao total dos ganhos tributáveis, adicionar este montante ao rendimento tributável, se este montante estiver dentro do montante que paga a taxa básica, ou seja, esteja entre 11.501GBP e 45.000GBP então pagará uma taxa de 10% sobre os ganhos de capital e uma taxa de 18% sobre os ganhos provenientes de uma propriedade residencial. Se o montante ultrapassar os 45.000GBP então a taxa passará a ser de 20% para os ganhos de capital e de 28% para os ganhos de capital que provenham de propriedades residenciais.

¹¹² Informação disponível em: <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/rates>

residente dependendo de quanto tempo e quantas vezes, o propósito e o padrão das presenças e conexões no Reino Unido, isso poderá incluir a localização da família, das suas propriedades, a vida laboral e até as conexões sociais.

O SRT define as regras para aferir o estado de residência ou não de um sujeito. O primeiro passo a ter em conta é o número de dias que o sujeito permaneceu em território inglês, da mesma forma que já se fazia antes da entrada em vigor do SRT. Assim, se o sujeito permanecer por mais de 183 dias no Reino Unido será considerado um residente. Caso contrário, se não permanecer ter-se-á de ter em conta outros testes para aferir a sua residência.

Caso o sujeito não permaneça o mínimo de 183 dias no Reino Unido, terá que fazer os 3 testes do *automatic overseas test*, e se o sujeito cair no âmbito de algum destes testes será automaticamente considerado como não residente.

Assumindo que o sujeito de acordo com o *automatic overseas test*, não é considerado não residente é então altura seguir para o *automatic UK test*. Estes testes não são cumulativos, ou seja, basta cair no âmbito de um para que o sujeito seja considerado como residente no Reino Unido. O 1.º teste trata dos dias de presença no Reino Unido, este teste já foi anteriormente explicado. O 2.º teste refere-se a ter uma casa no Reino Unido durante todo ou uma parte do ano fiscal bastando que se tenha estado presente nessa casa durante um período de 91 consecutivos dos quais 30 dias façam parte do ano fiscal e também que não tenha uma casa no estrangeiro ou no caso de ter não passe nessa casa mais de 30 dias no ano fiscal (HMRC, 2016).

Ao ser considerado residente para efeitos fiscais no Reino Unido, mesmo que apenas uma parte do ano, será tributado como se do ano todo se tratasse. Situação diferente, será aquela em que se venha ou deixe o Reino Unido, parcialmente, num ano fiscal. Neste caso o ano pode-se dividir, ou seja, a dívida tributária no Reino Unido é calculada tendo em conta os períodos de residência e não residência no Reino Unido em vez de ser calculada com base no ano todo. No entanto, esta é uma situação excecional que apenas se pode aplicar em algumas situações específicas, por exemplo, quando o sujeito venha para o Reino Unido para aí residir permanentemente ou para residir por pelo menos 2 anos (HMRC, 2011).

No entanto, a definição da residência do sujeito pode não ser assim tão linear, uma vez que o sujeito pode ser residente no Reino Unido e isso não o impede de ser residente noutro país ao mesmo tempo, o designado residente dual.

Conceito diferente daquele que tem sido explicado é o conceito de domicílio. O domicílio é uma definição do direito geral que é usada também no direito fiscal e diz respeito ao lugar que se considera a casa permanente, ou seja, o local de pertença (Sanford, 2014).

Na legislação inglesa temos 3 tipos de domicílio, o *domicile of origin* que é o domicílio que o sujeito adquire quando nasce, o *domicile of choice* trata do domicílio que o sujeito quer ter e não aquele que lhe imposto por nascimento e, por fim, o *domicile of dependence* que diz respeito ao domicílio que o sujeito terá até atingir a maioridade, ou seja, o seu domicílio é igual ao do sujeito do qual está dependente, (HMRC, 2011).

Os sujeitos que sejam abrangidos pelo conceito de *domicile of birth* mesmo que deixem o Reino Unido quando voltam a ser aí residentes são também considerados como domiciliados no Reino Unido para efeitos fiscais, mesmo que sob o direito geral tenham adquirido domicílio noutro país.

O conceito de não residente também se encontra no SRT. Assim, para se aferir se um sujeito é não residente no Reino Unido tem de se verificar se o sujeito cai no âmbito de algum dos testes do *automatic overseas test*, bastando que se verifique um dos testes para que o sujeito seja considerado não residente no Reino Unido.

Desta forma, o 1.º teste diz respeito à permanência no Reino Unido por menos de 16 dias e ter sido residente no Reino Unido durante 1 ou mais anos dos últimos 3 anos que precedem o ano fiscal atual.

De seguida, temos o 2.º teste onde um sujeito será considerado não residente no Reino Unido se passar menos de 46 dias no Reino Unido e não tiver sido residente em nenhum dos 3 anos fiscais anteriores ao atual ano fiscal.

Por fim, temos o 3.º teste que considera um sujeito como não residente no Reino Unido quando este trabalhe a tempo inteiro no estrangeiro durante o ano fiscal sem pausas significativas do trabalho no estrangeiro durante o ano fiscal, passe menos de 91 dias no Reino Unido e o número de dias que trabalhe no Reino Unido por mais de 3 horas seja inferior a 31 dias. Contudo, é necessário ter em atenção profissões que sejam exercidas a bordo de um veículo, de um avião ou de um navio em qualquer parte do ano fiscal

(HMRC, 2016). Ao ser considerado não residente no Reino Unido, o sujeito apenas será tributado no Reino Unido pelos rendimentos e ganhos de capital que aí aufera, não estando sujeito a tributação no Reino Unido por todos os rendimentos que tenham origem fora do Reino Unido (GOV UK, 2017)¹¹³.

Caso através do *automatic overseas test* e do *automatic UK test* não se consiga aferir o estado de residência do sujeito existe ainda o *suficiente ties test* para se poder determinar a residência do sujeito. Este teste diz respeito aos vínculos que o sujeito tem com o Reino Unido e estes podem ser 4: o vínculo familiar, o vínculo do alojamento, vínculo laboral e o vínculo dos 90 dias. No entanto, caso o sujeito tenha sido residente no Reino Unido por 1 ano ou mais dos últimos 3 anos fiscais anteriores ao ano fiscal em consideração tem de se considerar também o vínculo do país.

O número de vínculos que são necessários depende do número de dias que o sujeito passa no Reino Unido e existirá uma relação inversa entre estes, ou seja, quantos mais dias passar no Reino Unido menor será o número de vínculos que precisará para atestar a sua residência. Caso o sujeito não atinja o número de vínculos necessários será então considerado como não residente para efeitos fiscais.

Os sujeitos que sejam considerados como não residentes de acordo com os testes anteriores serão tributados pelos seus rendimentos de origem inglesa e, geralmente, não estarão sujeitos ao imposto sobre os ganhos de capital mesmo que os ativos estejam localizados no Reino Unido (PWC, 2016). Os sujeitos não residentes apenas estarão sujeitos a imposto sobre os ganhos de capital em ganhos sobre vendas de propriedades residenciais no Reino Unido, ganhos realizados dentro de um período de não residência temporária e ganhos que surjam numa alienação atual ou presumida de um ativo relacionado com ofício, profissão ou vocação realizado através de uma filial ou agência no Reino Unido.

Quando um sujeito for não residente no Reino Unido é indiferente a localização do seu domicílio, uma vez que este não terá qualquer impacto nas suas obrigações fiscais (HMRC, 2016).

¹¹³ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/tax-foreign-income>

3.3.2.2.1 O Regime Fiscal para o Residente Não Habitual no Reino Unido de acordo com o *Remittance Basis of Taxation*

O *remittance basis of taxation* é uma forma de tributação que existe no Reino Unido há alguns anos, no entanto, no ano de 2008 com a entrada em vigor do *Finance Act 2008* o regime sofreu alterações profundas.

Um sujeito que queira aplicar este regime tem de ser considerado como residente no Reino Unido, contudo, tem também de ser considerado não domiciliado no Reino Unido, de acordo com a Parte I, do *Finance Act 2013*. O sujeito que usufrua deste regime não será tributado quando o rendimento ou ganho surja mas sim quando os rendimentos e ganhos que o sujeito aufera fora do Reino Unido sejam remetidos para o Reino Unido e ao remeter será tributado por todos aqueles que remeter. Estes sujeitos terão de entregar a *self assessment*¹¹⁴, que é a declaração onde especificam quais os rendimentos que querem remeter para o Reino Unido.

Para o sujeito poder aceder a este regime tem de o requerer na sua declaração fiscal anual. A partir do momento que faz este requerimento o sujeito perderá automaticamente a possibilidade de usar a dedução pessoal para efeitos de imposto sobre o rendimento e a sua isenção para efeitos de imposto sobre os ganhos de capital. Este facto por si só mostra que o *remittance basis* pode ter um custo mesmo quando não se paga qualquer *remittance basis charge* (RBC)¹¹⁵. Contudo, há uma exceção a esta regra que é quando o sujeito passivo não aufera no exterior mais de 2.000GBP, neste caso, o sujeito poderá usufruir do *remittance basis* sem ter que o requerer e não perde qualquer benefício associado tanto ao imposto sobre o rendimento como ao imposto sobre ganhos de capital, segundo o definido na Secção 809D, do *Schedule 7, do Finance Act 2008*.

A *remittance* corresponde a qualquer método que o sujeito utiliza para trazer para o Reino Unido os rendimentos ou ganhos de capital que obteve no estrangeiro (Watts, 2016), por exemplo, trazer para o Reino Unido ativos que tenham sido comprados fora do Reino

¹¹⁴ Esta declaração encontra-se no anexo 5, para leitura mais aprofundada.

¹¹⁵ A RBC é o imposto sobre os rendimentos e ganhos de capital estrangeiros que são nomeados para trazer para o Reino Unido. Só é paga por residentes de longo prazo e o seu valor depende do tempo que o sujeito está no Reino Unido. (HMRC, 2016)

Unido. Estes rendimentos ou ganhos podem ser dinheiro ou propriedades, propriedade que derivem destes que sejam trazidos para o Reino Unido, direta ou indiretamente, para benefício próprio ou benefício de uma pessoa relevante, (HMRC, 2011)¹¹⁶.

Para que um sujeito possa usufruir do *remittance basis* precisa apenas de o requerer na sua declaração fiscal que apenas irá vincular o sujeito para o ano em causa, não havendo qualquer repercussão nos anos seguintes. Desta forma, todos os anos o sujeito tem de optar pelo *remittance basis* caso queira usufruir deste, caso não opte será tributado pelo *arising basis* como qualquer outro sujeito (Stephens, 2015). O requerimento para utilização do *remittance basis* não tem um prazo específico para ser feito, tanto pode ser feito antes como durante o ano fiscal de modo a facilitar o planeamento fiscal do sujeito. No entanto, tem uma data limite, o dia 31 de janeiro do ano seguinte àquele ano que respeitem os rendimentos e ganhos de capital (KPMG, 2016).

O sujeito usufrui do *remittance basis* embora tenha que ser considerado residente no Reino Unido para poder aplicar o regime, não está obrigado a ser residente durante todo o período de aplicação bastando que o tempo que passe fora do Reino Unido não ultrapasse os 5 anos. Durante este tempo de ausência do território inglês o sujeito será considerado temporariamente não residente (HMRC, 2011).

Os sujeitos que aplicam o *remittance basis* apenas remetem para o Reino Unido rendimentos e ganhos de capital não havendo a obrigatoriedade destes rendimentos e ganhos de capital terem de ser do mesmo ano fiscal e do mesmo tipo. Esta conjugação de diferentes tipos de rendimentos e ganhos de capital de anos fiscais distintos leva-nos ao conceito de fundos mistos. Os fundos mistos obedecem a regras específicas¹¹⁷. Quando

¹¹⁶ Na definição de pessoa relevante inclui-se o cônjuge ou parceiro civil, a pessoa que viva com o sujeito como cônjuge ou parceiro civil, filho menor ou neto menor que tenham menos de 18 anos, filho ou neto do cônjuge ou parceiro civil ou pessoa que viva com o sujeito que tenham menos de 18 anos, administradores quando o sujeito é, ou outra pessoa relevante é, beneficiário do fundo, empresas próximas quando o sujeito é, ou outra pessoa relevante é, participante na empresa, por exemplo, como acionista e uma empresa em que uma subsidiária de 51% da empresa próxima na qual é, ou outra pessoa relevante é, participante, de acordo com o regulado na Secção 809M, do *Schedule 7, do Finance Act 2008*.

¹¹⁷ As regras que regulam os fundos mistos apenas entraram em vigor em abril de 2008. Desta forma, todas as *remittances* feitas a partir de fundos que já existiam antes da introdução das regras não tem legislação para a determinação do que está a ser remetido. Assim, usa-se a jurisprudência e os guias do HMRC para ajudar a perceber o procedimento a tomar (E&Y, 2015). Neste caso em particular em que as *remittances* são combinadas com fundos de origem antes de 6 de abril de 2008 apenas se tem em consideração a composição total da conta no tempo desconsiderando o ano fiscal em que os fundos surgiram (E&Y, 2013)

as *remittances* para o Reino Unido sejam feitas a partir de fundos mistos o saldo da conta deve ser analisado imediatamente antes da transação acontecer para se ter conhecimento dos fundos que lá se encontram. De seguida os fundos remetidos saem da conta numa lógica de *Last In, First Out* (LIFO)¹¹⁸, (E&Y, 2015).

Embora até agora se tenha falado de que os rendimentos e ganhos de capital remetidos para o Reino Unido estão sujeitos a tributação, essa não é a realidade porque alguns rendimentos e ganhos de capital podem ser trazidos para o Reino Unido sem que sejam considerados remetidos e por esse facto estão isentos do pagamento de imposto. Estão incluídos nesta isenção o pagamento da RBC, pois se for pago diretamente ao *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) não é considerado como *remittance*, no entanto, é preciso ter cuidado pois se a RBC for reembolsada já será considerada uma *remittance* e nesse caso já estará sujeita a tributação e o pagamento de serviços fornecidos no Reino Unido que se relacionam com a propriedade situada no estrangeiro desde que o pagamento seja feito diretamente para a conta bancária do fornecedor do serviço, uma conta bancária estrangeira.

Além destas isenções, a partir de abril de 2012 os sujeitos considerados *non-doms* no Reino Unido têm ao seu dispor o *Business Investment Relief* (BIR). O BIR é um benefício que permite aos *non-doms* investir os seus rendimentos e ganhos de capital estrangeiros em investimentos qualificados no Reino Unido e estes rendimentos e ganhos de capital não serão considerados como *remittances*, logo, estão isentos de pagamento de imposto (E&Y, 2013).

3.3.2.2.2 Remittance basis charge

A *remittance basis charge* (RBC) corresponde a um pagamento que todos os indivíduos que queiram usufruir do *remittance basis* têm que fazer, salvo uma situação que será explicada mais adiante. A RBC é paga sobre os rendimentos e ganhos que não tenham sido obtidos no Reino Unido e que tenham sido nomeados pelo sujeito como obtidos fora

¹¹⁸ Os últimos fundos a surgir são os primeiros a ser remetidos para o Reino Unido

do Reino Unido. A quantia que o sujeito vai pagar dependerá do período de tempo que este tenha sido residente no Reino Unido.

A RBC mais baixa, 30.000GBP, corresponde à RBC daqueles sujeitos que tenham sido residentes no Reino Unido durante 7 anos dos últimos 9 anos fiscais. Esta RBC foi introduzida em abril de 2008 até essa data não era paga qualquer RBC pelos sujeitos que usufruíam do *remittance basis*. Em 2012/2013 foi introduzida outra RBC, a de 50.000GBP, que será paga por aqueles sujeitos que tenham sido residentes no Reino Unido durante 12 anos dos últimos 14 anos fiscais. Contudo, esta RBC alterou-se em 2015/2016 passando a ter um valor de 60.000GBP. Ainda em 2015/2016 introduziu-se mais uma RBC neste regime, a de 90.000GBP. Esta RBC será aplicada aqueles sujeitos que tenham sido residentes no Reino Unido pelo menos 17 anos dos últimos 20 anos fiscais (Watts, 2016). No entanto, se um sujeito tiver sido residente menos de 7 anos no Reino Unido pode usufruir na mesma do *remittance basis* e não estará sujeito ao pagamento da RBC (E&Y, 2014).

Quando o sujeito paga a RBC tem de nomear rendimentos e/ou ganhos de capital aos quais diz respeito a RBC paga. A RBC tem um tratamento igual ao de imposto pago sobre rendimentos e/ou ganhos de capital nomeados (E&Y, 2013).

Quando se paga a RBC tem de se ter em atenção como se faz o pagamento da mesma, isto é, se se usarem rendimentos ou ganhos que não tenham sido remetidos para o Reino Unido para a pagar, naturalmente que depois o pagamento será considerado como uma *remittance* e será cobrado imposto sobre a mesma. Para evitar que isto aconteça, caso se esteja fora do Reino Unido e se queira pagar a RBC este pagamento deve ser feito ao HMRC através de um cheque de uma conta bancária estrangeira ou através de uma transferência eletrónica de fundos (HMRC, 2011).

3.3.2.2.3 A tributação dos rendimentos de fonte inglesa no âmbito do *Remittance basis of taxation*

O *remittance basis of taxation* é um regime opcional e não de carácter obrigatório e apenas é aplicável a residentes não domiciliados no Reino Unido com rendimentos e ganhos de capital estrangeiros, como já se tinha visto anteriormente. Desta forma, os *non-dom* que

apenas tenham rendimentos de fonte inglesa não lhes interessa usufruir deste regime pois este é um regime vantajoso para aqueles que têm rendimentos estrangeiros (HMRC, 2016).

Os *non-dom* que usufruam do *remittance basis of taxation* serão tributados pelos seus rendimentos de fonte inglesa da mesma forma que um residente que seja tributado pelo *arising basis*, ou seja, os seus rendimentos serão tributados pelo rendimento mundial, mas apenas no que respeita a rendimentos de origem inglesa (HMRC, 2016).

3.3.2.2.4 A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira no âmbito do *Remittance basis of taxation*

Os sujeitos que sejam residentes e não domiciliados no Reino Unido e optem pela aplicação do *remittance basis of taxation* terão de pagar imposto sobre os rendimentos e ganhos de capital que sejam obtidos no estrangeiro. No entanto, o sujeito que esteja nestas condições não tem obrigatoriamente de aplicar este regime, mas a partir do momento que o fizer tem de ter atenção a algumas situações.

Uma delas é se os seus rendimentos e/ou ganhos obtidos fora do Reino Unido não tenham um montante superior a 2.000GBP. Neste caso, não tem de requerer a aplicação deste regime nem está sujeito ao pagamento de qualquer RBC.

Se pelo contrário tiver rendimentos e/ou ganhos obtidos no estrangeiro superiores a 2.000GBP terá que fazer um requerimento para poder aplicar este regime e irá perder alguns benefícios, nomeadamente a dedução pessoal que diz respeito ao imposto sobre o rendimento e a isenção para efeitos do imposto sobre os ganhos de capital (Watts, 2016).

3.3.2.2.5 Convenções para eliminar a dupla tributação no âmbito do *Remittance basis of taxation*

Os sujeitos que aplicam o *remittance basis* são considerados residentes no Reino Unido para efeitos fiscais, contudo são não domiciliados. No entanto, essa condição não os faz perder a possibilidade de aplicar as CDT. Desta forma, os sujeitos que requeiram o

remittance basis podem aplicar as CDT tal e qual como qualquer outro sujeito que resida no Reino Unido (PWC, 2016).

O facto de um residente do Reino Unido já ter sido tributado pelos seus rendimentos estrangeiros, não implica que não pague imposto no Reino Unido. Contudo, na maior parte das vezes estará habilitado a aplicar as CDT que deverão diminuir a obrigação de pagar imposto ou até mesmo eliminá-la. Evitando assim que se pague imposto duas vezes sobre o mesmo rendimento (Sanford, 2014).

Para que se possa aplicar as CDT é necessário que o sujeito tenha de pagar imposto pelos mesmos rendimentos em diferentes países. No entanto, para poder usufruir do benefício que as CDT acarretam o sujeito tem que requerer a CDT que lhe convém, consoante os países que estão envolvidos na situação de dupla tributação. (HMRC, 2016)

De notar que mesmo que não haja uma CDT entre os países envolvidos o sujeito poderá ter um benefício de acordo com provisões especiais na legislação do Reino Unido. (HMRC, 2016)

Mesmo quando se trata de não residentes, estes podem requerer o benefício das CDT, ou seja, a isenção total ou parcial de alguns tipos de rendimento de origem inglesa (HMRC, 2016).

Na tabela 12 apresenta-se uma breve análise comparativa entre o RRNH inglês e o regime geral inglês.

Tabela 12 - Análise comparativa do RRNH inglês vs Regime Geral

	RRNH no Reino Unido	Regime geral
Tributação dos rendimentos de origem inglesa	Os rendimentos e ganhos de capital são tributados às taxas gerais.	Os rendimentos e ganhos de capital são tributados às taxas gerais.
Tributação dos rendimentos de origem estrangeira	Aplicação do método crédito de imposto, no entanto, para o sujeito poder trazer os rendimentos estrangeiros para o Reino Unido tem de pagar a RBC.	Aplicação do método crédito de imposto na eliminação da dupla tributação.

Taxas	Aplicam-se as taxas progressivas definidas no <i>Finance Act 2017</i> ¹¹⁹ .	Aplicam-se as taxas progressivas definidas no <i>Finance Act 2017</i> .
Convenções para eliminar a dupla tributação	Os sujeitos residentes podem acionar as convenções para eliminar a dupla tributação	Os sujeitos não domiciliados podem acionar as convenções para eliminar a dupla tributação.
Charge	Não é exigido que os sujeitos paguem a RBC.	Os sujeitos são obrigados a pagar a RBC caso queiram trazer os rendimentos estrangeiros para o Reino Unido.

3.3.2.3 *Brexit*

A 23 de Junho de 2016 os habitantes do Reino Unido votaram no referendo para que o Reino Unido saísse da UE. Este referendo teve uma maioria de 52% a votarem para a saída do Reino Unido. Analisando os resultados deste referendo conclui-se que a Inglaterra e a Escócia eram os países a favor da saída do Reino Unido da Europeia enquanto o País de Gales e a Irlanda eram contra a saída, de acordo com Bueno (2016).

Este referendo não é vinculativo para o país em questão, no entanto, após a vitória da saída do referendo especialistas alertam que dificilmente será tomada uma decisão em sentido contrário, nem que seja pela pressão popular. A efetivação deste resultado do referendo não será imediata, levará cerca de dois anos todo o processo de saída do Reino Unido da União Europeia, uma vez que, leis e acordos comerciais vão ter que ser repensados assim como efetivamente terminar com a participação do Reino Unido na UE (Bueno, 2016).

¹¹⁹ Tax is paid on the amount of taxable income remaining after allowances have been deducted.

Band	Rate	Income after allowances 2017 to 2018
Starting rate for savings	0%	Up to 5.000GBP
Basic rate	20%	Up to 33.500GBP
Higher rate	40%	33.501GBP to 150.000GBP
Adittional rate	45%	Over 150.001GBP

A importância de falarmos do *Brexit* neste contexto passa pelo facto de este ser um referendo em que foi votada a saída do Reino Unido da UE, logo, todas as liberdades que estavam ligadas à União Europeia acabam por deixar de se verificar, como por exemplo, a livre circulação de pessoas que era um dos focos principais deste referendo. Ao quebrar com esta liberdade os sujeitos terão mais barreiras para entrar no Reino Unido o que poderá trazer consequências para o regime. A campanha do *Brexit* foi exatamente ao encontro desta liberdade, uma vez que o Reino Unido queria ter mais controlo sobre o fluxo de imigrantes provenientes da UE que iam para o Reino Unido pois, muitas pessoas acreditam que os imigrantes tenham prejudicado os seus empregos, os seus salários e até a sua qualidade de vida (Wadsworth *et al.*, 2016).

Em março de 2017, o Reino Unido começou efetivamente o seu processo de saída acionando o artigo 50.º do Tratado de Lisboa, este artigo trata as condições em que os Estados Membro da UE podem retirar-se da UE. Tal e qual como seria de esperar todos os direitos e deveres dos nacionais do Reino Unido que vivam na UE serão salvaguardados até de facto o Reino Unido sair da UE. Embora o Reino Unido queira sair da UE, quer estabelecer com esta uma parceria estratégica na prossecução de valores comuns, pois embora estejam a abandonar a UE o Reino Unido continua a fazer parte da Europa. Esta parceria estratégica tem como objetivo o acordo recíproco de cidadãos do Reino Unido que vivam na UE e os cidadãos da UE que vivam no Reino Unido, assim como o acesso aos mercados (GOV UK, 2017)¹²⁰.

O Reino Unido quer assumir aquelas que têm sido as leis da UE como leis do Reino Unido após a saída da UE. Desta forma, não haverão grandes mudanças no que toca a políticas ou enquadramento jurídico, mas poderão acontecer algumas mudanças para que se reflita a política internacional e doméstica na lei nacional do Reino Unido, (GOV UK, 2017)¹²¹. É ambição do Reino Unido continuar a aceitar no seu país os cidadãos da UE tal e qual como já aceitava antes do *Brexit*. Contudo, isso pode não acontecer bastando que não se consiga chegar a um acordo. No entanto, para o regime em estudo não são só os cidadãos europeus que podem usufruir deste, logo ao haver repercussões para cidadãos que não sejam da UE poderá haver uma queda no número de sujeitos que usufruam deste regime.

¹²⁰ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/government/policies/brexit>

¹²¹ Informação disponível em: <https://www.gov.uk/government/policies/brexit>

3.4 Estudo Comparativo: Portugal, Espanha e Reino Unido

Neste ponto do estudo será apresentado o estudo comparativo entre os três países. Para facilitar a compreensão foram seleccionadas algumas características transversais a todos os regimes para se analisarem. Desta forma, a tabela 13 resume essas características. No entanto, mais adiante, estas mesmas características serão mais aprofundadas.

Tabela 13 - Principais características do Regime do Residente não Habitual: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Regime fiscal	Residente não habitual	<i>Impatriados</i>	<i>Non-Domiciled</i>
Duração do Regime	10 anos	5 anos	Sem duração
Período de Não Residência	5 anos	10 anos	Não tem
Qualificações Profissionais	Exercício de atividade de valor acrescentado	Não exige qualificações profissionais	Não exige qualificações profissionais
Convenções para evitar dupla tributação	Aplicável	Não aplicável	Aplicável
Rendimentos abrangidos pelo regime	Todos os rendimentos auferidos pelo sujeito	Todos os rendimentos auferidos pelo sujeito	Rendimentos auferidos pelo sujeito e ganhos de capital
Requerimento do regime	Inscrição como residente e posteriormente solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças	Declaração Fiscal	Declaração Fiscal
Taxas	<ul style="list-style-type: none"> – 20% para os rendimentos da categoria A e B – Restantes categorias aplicam-se as taxas progressivas 	<ul style="list-style-type: none"> – 24% até 600.000 euros – 45% acima de 600.000 euros 	<ul style="list-style-type: none"> – 0% até 11.500GBP – 20% de 11.501GBP até 45.000GBP – 40% de 45.000GBP até 150.000GBP – 45% acima de 150.001GBP
Condições de acesso adicionais	Sem condições de acesso adicionais	Contrato de trabalho em Espanha	Sem condições de acesso adicionais

Como se pode observar pelo quadro anterior os regimes têm características bastante diferentes entre si. Isto pode revelar-se uma vantagem para o sujeito aquando do momento de escolha do local onde quer permanecer pois, as características são bastante distintas o que facilitará a escolha do sujeito. Os sujeitos que normalmente optam por ser tributados por este tipo de regimes são sujeitos que decidem o país onde se querem instalar tendo em conta a forma como serão tributados no país de chegada.

Este tipo de regimes normalmente está associado a trabalhadores qualificados, sujeitos com elevados rendimentos ou à deslocalização de empresas ou centros de decisão. Desta forma, nos 3 regimes em causa encontramos um pouco de tudo.

O regime português tem como objetivo a atração de profissionais qualificados, sendo até um dos requisitos o exercício de uma atividade de valor acrescentado. No que toca ao regime espanhol está definido que este tem como objetivo a atração de trabalhadores qualificados, contudo não tem quaisquer requisitos no que toca a essa parte o que poderá querer indicar que não é esse de facto o seu objetivo, mas sim providenciar benefícios fiscais aos trabalhadores de forma a que as empresas sintam necessidade de se localizar em Espanha para incorrerem em gastos com o pessoal mais baixo.

Quanto ao Reino Unido, o seu regime não tem como requisito o facto de o sujeito ter uma qualificação, logo possivelmente o objetivo deste regime é atração de sujeitos com elevados rendimentos para território inglês. Desta forma, como o sujeito que queira usufruir do regime português tem de exercer uma das atividades listadas na Portaria n.º 12/2010¹²² este facto pode ser um fator decisivo na escolha do regime porque ao não exercer qualquer uma das atividades da lista não poderá ter acesso ao regime. O mesmo não acontece no regime espanhol onde apenas é exigido um contrato de trabalho. Enquanto no Reino Unido é um regime mais liberal que não tem nenhum destes requisitos apontados anteriormente o que o pode tornar, à primeira vista, mais atrativo.

O regime espanhol ao exigir um contrato de trabalho está também a criar uma barreira para os sujeitos, pois exige que estes trabalhem por conta de outrem não podendo para o efeito exercer a sua atividade de forma individual, mesmo que o trabalhador seja qualificado ao exercer a atividade como profissional liberal fica automaticamente

¹²² Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

excluído do âmbito deste regime sendo assim tributado pelo regime normal do IRPF ou IRNR, tendo em conta a sua situação. Este facto implica também que um sujeito que se desloque a Espanha para procurar trabalho não verifique o requisito do contrato de trabalho, logo não pode aplicar este regime. Esta é uma das desvantagens do regime espanhol. Em contrapartida, o regime português não exige contrato de trabalho, mas exige que a atividade exercida pelo sujeito seja considerada de valor acrescentado e conste na lista da Portaria n.º 12/2010¹²³.

Desta forma, tanto Espanha como Portugal acabam por ter requisitos que dizem respeito ao exercício da profissão do sujeito o que pode revelar uma vantagem comparativa para o regime inglês, uma vez que não tem quaisquer limitações deste âmbito.

No caso do Reino Unido, uma vez que não existem estes requisitos poderia parecer que seria um regime mais vantajoso nem que seja de acesso, e de facto tudo aponta para que seja. Contudo, os sujeitos que apliquem o regime inglês estão sujeitos ao pagamento de uma *charge* cujo valor dependerá da longevidade da residência do sujeito em território inglês. Estando assim os sujeitos obrigados a comportar um custo fixo pela aplicação do regime inglês. Contudo, existe uma exceção, os sujeitos que vivem há menos de 7 anos no Reino Unido estão dispensados de pagar este valor.

Um ponto que importa também salientar é a duração do regime. Esta poderá também ser das características que mais leva os sujeitos a ponderar qual o regime que devem adotar. Desta forma, começamos pelo Reino Unido, o regime vigente no Reino Unido não tem definida uma duração, ou seja, o sujeito pode usufruir do regime quanto tempo quiser e até quantas vezes quiser, uma vez que o sujeito opta anualmente ou não pelo regime.

Quanto ao regime Espanhol, este é o que tem a menor duração, tendo uma duração de 5 anos. Esta poderá ser uma desvantagem, imagine-se uma situação hipotética em que um trabalhador qualificado consegue um contrato de trabalho na Espanha por 6 anos, neste caso será tributado nos primeiros cinco anos de acordo com o regime especial e no último ano será tributado com as regras normais do IRPF ou do IRNR, o que não será vantajoso.

Assim como a duração do regime importa destacar outra característica que poderá ser significativa na escolha do regime a adotar. Esta característica é a não residência prévia,

¹²³ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

ou seja, o período de tempo que o sujeito tem de estar fora do país do regime que quer adotar para poder usufruir do regime. Mais uma vez os diferentes regimes têm diferentes períodos.

O Reino Unido não tem definido qualquer período de não residência prévia tal e qual como já acontecia com a duração do regime. Este facto pode-se tornar muito relevante pois o sujeito pode ter estado anteriormente no Reino Unido e isso não terá qualquer influência na sua tributação. Contudo, poderá levar a que os sujeitos abusem do uso deste regime, por exemplo, se o sujeito viver menos de 7 anos no Reino Unido não estará obrigado a pagar qualquer RBC, logo basta que se ausente do Reino Unido durante algum tempo para que o “relógio volte à estaca zero” e nunca tenha de pagar a RBC.

Quanto a Portugal e Espanha, ambos têm definido nos seus regimes os períodos de não residência prévia de 5 e 10 anos, respetivamente. No caso de Espanha, o período de não residência prévia ser de 10 anos pode tornar-se uma grande desvantagem, uma vez que Portugal tem um período de 5 anos, ou seja, um indivíduo que esteja em dúvida em que país se estabelecer se já tiver tido algum contacto com território espanhol pode ter mesmo de optar por Portugal.

O regime espanhol exige que os trabalhadores realizem os seus trabalhos efetivamente em Espanha tendo apenas a possibilidade de 15% dos seus rendimentos serem auferidos fora de Espanha. Este facto, pode-se revelar uma desvantagem, uma vez que os trabalhadores em virtude do seu contrato de trabalho podem ter de trabalhar fora do território espanhol e ao haver uma barreira que impede que o sujeito aufera rendimentos acima dos 15% dos rendimentos totais fora de Espanha, o sujeito pode-se ver obrigado a deixar de usufruir do regime especial.

Em lado oposto, temos o regime português que não exige que o trabalho tenha uma localização em território português nem o sujeito está limitado quanto aos rendimentos que aufera de origem estrangeira. Contudo, quando o sujeito aufera rendimentos estrangeiros tem de eliminar a dupla tributação, mas este ponto está ele próprio definido no regime.

Quanto ao regime inglês também não define quaisquer limites para rendimentos estrangeiros nem onde devem ser realizados os trabalhos. No entanto, para o sujeito que usufrua do regime e consiga trazer para o Reino Unido esses rendimentos estrangeiros

terá de pagar uma *charge*, que como já foi referido anteriormente depende do período de tempo que o sujeito reside no Reino Unido.

Outra característica que é preciso ter em atenção são os rendimentos que estarão abrangidos pelo regime pois, não valerá a pena usufruir de um regime que beneficie os ganhos de capital se o sujeito não auferir quaisquer ganhos de capital. Este não é uma característica em que os regimes difiram muito.

Ambos os regimes tributam a maior parte dos rendimentos que o sujeito aufera. No entanto, as taxas a que estes serão tributados é que já não são tão semelhantes assim.

O regime inglês aplica taxas progressivas, assim como o regime português, contudo, no caso português as taxas progressivas não se aplicam aos rendimentos das categorias A e B. A estas categorias de rendimentos será aplicada uma taxa proporcional de 20%.

Quanto ao caso espanhol também são aplicadas taxas proporcionais, mas têm dois escalões. Desta forma, até aos 600.000 euros os sujeitos são tributados à taxa de 24% e a partir dos 600.000 euros os sujeitos são tributados à taxa de 45%. Aparentemente, poderá ser mais vantajoso o regime espanhol dependendo do montante de rendimentos que se receba.

Contudo, é preciso notar que o regime inglês tem uma isenção de tributação de 11.500GBP, ou seja, se o sujeito auferir menos de 11.500GBP será tributado a uma taxa de 0%. Porém, não nos podemos esquecer que ao regime inglês poderá estar associado o custo fixo correspondente ao pagamento da *charge* que mesmo com a isenção o sujeito não está livre de a pagar.

No caso do regime espanhol devido ao facto dos sujeitos poderem optar ser tributados pelo IRNR ou pelo IRPF, os rendimentos que auferem têm de estar sujeitos a tributação pelo IRNR e não isentos. Se estivessem isentos de IRNR e os sujeitos optassem pela tributação pelo IRNR os seus rendimentos não estariam sujeitos a tributação e assim, não teriam de pagar qualquer imposto sobre eles.

Estes regimes especiais normalmente fazem com que os sujeitos que usufruam deles sejam tributados num montante inferior aos sujeitos ditos “normais”. Desta forma, em alguns países, os sujeitos que apliquem este tipo de regimes deixam de poder usufruir das convenções para eliminar a dupla tributação celebradas pelo país em causa.

Tem-se como exemplo o regime espanhol onde os sujeitos que aplicam o regime especial deixam de poder aplicar as convenções celebradas pelo país, uma vez que não se consideram residentes para efeitos convencionais. No caso de Portugal, os sujeitos que apliquem o RRNH português podem aplicar as convenções porque este são considerados como residentes em Portugal e as convenções aplicam-se aos residentes. Quanto ao regime inglês aplica-se o mesmo princípio do regime português, aplicando-se aos sujeitos do regime especial os preceitos das convenções celebradas pelo Reino Unido.

Todos os regimes aqui referidos não são de aplicação automática, isto é, o sujeito tem que requerer o regime se quiser usufruir deste. Neste campo o regime português será talvez o mais complexo, pois exige que o sujeito antes de poder requerer o regime especial tenha de se inscrever em Portugal como residente e é neste momento que deve ser apresentado o requerimento para solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, através do Portal das Finanças. Quanto ao regime espanhol e inglês, em ambos o requerimento é feito através da declaração fiscal anual do sujeito.

Iremos de seguida confrontar os regimes, de forma a tentarmos aferir eventualmente qual será o regime mais vantajoso.

A primeira característica em análise é a tipologia de sujeitos que podem usufruir do regime para o residente não habitual.

Tabela 14 - Tipologia de sujeitos passivos no RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Tipologia	Residente não habitual – sujeito que não residiu em Portugal nos últimos 5 anos e que se torna residente fiscal em Portugal.	<i>Impatriado</i> – sujeito que não residiu em Espanha nos últimos 10 anos e se torna residente fiscal em Espanha e se encontra ao abrigo de um contrato de trabalho.	<i>Non – dom</i> – sujeito que é não domiciliado no Reino Unido, mas aí reside.
Classificação	Menos vantajoso	Menos vantajoso	Mais vantajoso

Analisando apenas esta característica pode-se concluir que o regime em vigor no Reino Unido é mais vantajoso, uma vez que não tem qualquer período de não residência prévia, isto é, para se poder aplicar o regime inglês o sujeito pode ter residido no Reino Unido há pouco tempo. No caso do regime português o sujeito não pode ter residido em Portugal nos últimos 5 anos e no que toca a Espanha este período é ainda maior, de 10 anos e ainda é exigido ao sujeito que esteja ao abrigo de um contrato de trabalho, logo Espanha será o

regime menos vantajoso no que toca a este ponto, uma vez que exige o cumprimento de mais requisitos.

A próxima característica em análise é a duração do regime, ou seja, o período de tempo que os sujeitos podem aplicar o regime.

Tabela 15 - Período de tempo para aplicação do RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Período de aplicação	10 anos	5 anos	Não tem período de tempo definido
Classificação	Menos vantajoso	Menos vantajoso	Mais vantajoso

Quanto ao período de tempo durante o qual os sujeitos podem aplicar o regime mais uma vez destaca-se o regime do Reino Unido pois neste regime não está definido qualquer período de tempo, ou seja, o sujeito pode aplicar o regime o tempo que quiser e pode até deixar de aplicar e depois retomar a aplicação. Quanto ao regime português este tem um período de aplicação de 10 anos enquanto Espanha tem uma duração de apenas 5 anos. Este facto pode-se tornar uma grande vantagem competitiva para Portugal, uma vez que ambos os países se situam na Península Ibérica.

Estes regimes, como já foi mencionado anteriormente, são regimes que normalmente estão voltados para atração de pessoal qualificado para os países em questão. Desta forma, torna-se interessante perceber se existem alguns requisitos nos regimes que tenham a ver com esta questão.

Tabela 16 - Comparação entre a qualificação exigida entre regimes

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Qualificação exigida	Exige que o sujeito exerça uma atividade de valor acrescentado definida pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.	Não exige qualquer qualificação profissional.	Não exige qualquer qualificação profissional.
Classificação	Menos vantajoso	Mais vantajoso	Mais vantajoso

Como se pode ver na tabela 16, o regime português nesta característica encontra-se em desvantagem, uma vez que exige ao sujeito que tenha uma profissão que conste na lista

da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro¹²⁴. No entanto, como estes são regimes de atração de pessoal qualificado seria importante os outros regimes limitarem a abrangência deste regime com esta característica caso contrário qualquer sujeito pode usufruir deste regime.

Além dos sujeitos que podem aplicar este regime importa também esclarecer quais os rendimentos que estão abrangidos pelos vários regimes. Na tabela seguinte apresenta-se a comparação.

Tabela 17 - Comparação dos rendimentos abrangidos pelo RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Rendimentos abrangidos	Todos os rendimentos que o sujeito aufera, tanto de origem portuguesa como estrangeira.	Todos os rendimentos que o sujeito aufera de origem espanhola.	Todos os rendimentos e ganhos de capital que o sujeito aufera, tanto de origem inglesa como estrangeira.
Classificação	Mais vantajoso	Menos vantajoso	Mais vantajoso

Nesta característica é notória a desvantagem da Espanha, uma vez que não permite a tributação de rendimentos de fonte estrangeira limitando o sujeito, pois este só pode auferir um montante de rendimentos estrangeiros igual a 15% do montante total de rendimentos auferidos podendo esta percentagem elevar-se até 30%. Desta forma, os sujeitos que optem pelo regime espanhol estarão um pouco limitados porque não lhes será permitido obter rendimentos de fonte estrangeira.

Os sujeitos que aplicam estes regimes normalmente são sujeitos que têm nestes países uma residência temporária, logo a probabilidade de terem rendimentos de origem estrangeira é muito elevada. Desta forma, os sujeitos estarão interessados em que o regime lhes ofereça uma forma de eliminar a dupla tributação. Assim, a interação com as convenções para eliminar a dupla tributação é um fator que possivelmente estes sujeitos terão em conta.

¹²⁴ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

Tabela 18 - Convenções para eliminar a dupla tributação no RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Convenções para eliminar a dupla tributação	Os residentes não habituais podem aplicar as convenções para evitar a dupla tributação.	Os <i>impatriados</i> não podem aplicar as convenções para evitar a dupla tributação.	Os <i>non-dom</i> podem aplicar as convenções para evitar a dupla tributação.
Classificação	Mais vantajoso	Menos vantajoso	Mais vantajoso

Da análise aos vários regimes pode-se concluir que neste ponto o regime espanhol se encontra em notória desvantagem uma vez que, os *impatriados* não poderão aplicar as convenções para evitar a dupla tributação.

Outra característica que importa comparar são as taxas a que os rendimentos auferidos pelos sujeitos irão ser tributados.

Tabela 19 - Taxas de tributação do RRNH: Portugal, Espanha e Reino Unido

	Portugal	Espanha	Reino Unido
Taxas de tributação	20% para rendimentos de trabalho; Taxas progressivas para os rendimentos das restantes categorias.	24% para rendimentos inferiores a 600.000 euros; 45% para rendimentos superiores a 600.000 euros.	Taxas progressivas para todos os rendimentos.
Classificação	Mais vantajoso	Mais vantajoso	Menos vantajoso

No que toca às taxas, os três regimes aplicam taxas muito diferentes existindo taxas proporcionais e taxas progressivas. No que diz respeito às taxas proporcionais, o regime português será o mais vantajoso. Contudo, é preciso notar que estas taxas proporcionais apenas se aplicarão a rendimentos de trabalho, logo, Espanha poderá ganhar aqui uma vantagem relativamente a Portugal por aplicar as taxas proporcionais indiscriminadamente a todos os rendimentos.

Porém é preciso notar que a taxa de 24% se aplica apenas até 600.000 euros, tendo que a partir desse montante aplicar-se a taxa de 45%, o que nos poderá levar ao regime português como uma melhor opção para sujeitos que auferirem montantes muito avultados de rendimentos de trabalho.

Este limite além de restringir o acesso ao próprio regime acaba por condicionar também a competitividade do mesmo, uma vez que os regimes que foram sendo criados no ambiente circundante de Espanha não têm este tipo de limites. Realça-se o regime

português que é aquele que está geograficamente mais próximo de Espanha e que com a introdução deste limite poderá levar a que Espanha veja uma desaceleração das contratações de profissionais qualificados para o seu território visto que os grandes investidores optam por países com maior atrativo fiscal, como afirma Clavijo (2013).

No que respeita ao regime inglês este usa taxas progressivas que vão dos 20%, a partir dos 11.501GBP até aos 45.000GBP, 40% dos 45.001GBP até aos 150.000GBP e a partir dos 150.001GBP é tributado à taxa de 45%. Até 11.500GBP não se aplica qualquer taxa. Em Portugal, as taxas são de 14.5% para rendimentos inferiores a 7091€, 28.5% para rendimentos entre os 7.091€ e 20.261€, 37% para rendimentos compreendidos entre 20.261€ e 80.640€ e por fim 48% para rendimentos superiores a 80.640€. Assim, pode-se concluir que à partida, no que toca a rendimentos que não sejam rendimentos de trabalho, o regime do Reino Unido pode ser mais vantajoso que o regime de Portugal pois, tem um patamar que nem sequer está sujeito a tributação e as taxas são na generalidade mais baixas que as portuguesas.

Embora até agora o regime inglês se tenha mostrado como um regime bastante vantajoso, existe uma grande desvantagem para os sujeitos que queiram usufruir do regime. O regime inglês exige que o sujeito que o queira aplicar tenha de pagar uma *charge*, a RBC. Esta RBC é um custo fixo que o sujeito tem de suportar para poder trazer os seus rendimentos estrangeiros para território inglês. É nesta característica que o regime inglês se revela desvantajoso. Também importa apontar que caso o sujeito que queira usufruir do regime seja habitante da União Europeia terá como desvantagem no regime inglês o facto de neste país não usarem o euro como moeda nacional, logo o sujeito teria ainda de ter atenção a conversões de moeda.

O regime espanhol tem também como desvantagem as condições de acesso ao regime. Visto que, para um sujeito poder aplicar o regime espanhol não nos podemos esquecer que é obrigatório que este esteja ao abrigo de um contrato de trabalho, sendo uma condição que leva à exclusão do regime caso não seja verificada. Deste modo, o regime espanhol apresenta-se assim como o regime mais desfavorável para os sujeitos passivos.

Dando assim resposta à nossa pergunta de investigação parece-nos que na sua generalidade o regime que se aplica no Reino Unido é o regime que se mostra mais vantajoso para os sujeitos aplicarem. Apenas se revela menos vantajoso no que toca ao

facto de aplicar taxas progressivas aos rendimentos e não taxas proporcionais e também o facto de obrigar ao pagamento de uma *charge* nas condições determinadas pelo regime.

3.5 Análise crítica e propostas de melhoria ao Regime Fiscal para o Residente Não Habitual

Como tem sido referido ao longo da apresentação deste estudo os vários regimes já foram alvo de algumas alterações desde que entraram em vigor. Contudo, estes não se encontram ainda na sua melhor redação, pelo que diversos autores apresentam diversas propostas de alteração, senão vejamos.

No caso do RRNH em Portugal a maioria das alterações que são sugeridas dizem respeito às atividades que constam na Portaria n.º 12/2010¹²⁵, portaria que lista as atividades que são consideradas para efeitos deste regime como atividades de valor acrescentado. Um dos argumentos para a alteração da lista de atividades está relacionado com o facto de se acreditar que existem atividades que no contexto português se consideram de valor acrescentado e não fazem parte da lista. Assim, Esteves (2014)¹²⁶ sugere a inclusão de algumas atividades relacionadas com o Turismo por se entender que seria uma mais-valia para a localização de fatores de produção nesta área e iria fomentar a iniciativa empresarial. Esteves (2014) sugere também a inclusão de atividades que tenham a ver com o desporto e esta ideia é sustentada por Borges e Sousa (2009)¹²⁷ que alegam ser uma medida que poderia levar à rentabilização de algumas infraestruturas que se encontram disponíveis e não estão a ser devidamente utilizadas, tais como estádios de futebol, campos de golfe, centros de treino.

No entanto, as possíveis alterações não ficam por aqui e Moraes (2015)¹²⁸ acrescenta que podia ser alvo de alteração os rendimentos a que se pode aplicar o método de isenção

¹²⁵ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

¹²⁶ ESTEVES, S. F. (2014), Regime fiscal dos residentes não habituais, *TOC n.º 175*, p. 63.

¹²⁷ BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40, p. 45.

¹²⁸ MORAIS, R. D. (2015), Reforma do IRS (2014) – Uma primeira reflexão, *Cadernos de Justiça Tributária n.º 7*, p. 20 e 21.

como mecanismo para eliminação da dupla tributação. Deste modo, sugere-se que mais-valias mobiliárias e rendimentos de capital obtidos no estrangeiro por sujeitos do RRNH possam aplicar o método de isenção, tendo em vista a ambição de atrair investimento para Portugal.

Quanto ao RRNH em Espanha, Clavijo (2013) sugere que se devia inserir no atual regime um pressuposto de aplicação que exigisse a qualificação dos sujeitos que pretendam usufruir deste regime. Visto que este seria um pressuposto de aplicação teria de se verificar durante todo o período de aplicação do regime, tal e qual como acontece com os outros pressupostos. Neste sentido, Clavijo (2013) sugere também que seja estipulada uma duração mínima do contrato de trabalho de 6 meses para que assim os sujeitos considerados residentes habituais em Espanha e estejam sob a alçada de um contrato de trabalho. Esta proposta surge do facto de este ser um dos pressupostos de aplicação e não haver qualquer regulação sob o contrato de trabalho.

No entanto, as sugestões de Clavijo (2013) não ficam por aqui e este autor propõe ainda que os sujeitos que usufruam deste regime sejam tributados pelo rendimento mundial e não apenas pelos rendimentos que auferam em território espanhol. Esta mesma ideia é também sustentada por Solano (2006) que sugere que se tenha o RRNH do Reino Unido como uma base de orientação para a mudança do regime espanhol alegando que no regime inglês os sujeitos são tributados por todos os rendimentos independentemente da sua origem desde que estes sejam remetidos para o Reino Unido.

Clavijo (2013) aconselha também que seja alterado um pormenor que já foi referido anteriormente, a questão da proibição de residência prévia. Esta encontra-se atualmente nos 10 anos, o que é um período muito pouco flexível dada a sua extensão. Desta forma, a proposta de alteração desta proibição seria para algo semelhante ao que se pratica no regime holandês onde se descontam ao prazo de aplicação do regime o tempo que se tenha residido em território espanhol em anos anteriores.

Também foi apontada como proposta a este regime a criação de uma vantagem para os sujeitos que usufruam deste regime, por exemplo, com a isenção de tributação os pagamentos extraordinários que o trabalhador deslocado tem por via da sua condição de *impatriado*, Solano (2006). Da mesma forma, Clavijo (2013) dá também ênfase a esta proposta.

Da mesma forma, o RRNH no Reino Unido, embora já tenha alguns anos de aplicação, continua a ser alvo de algumas alterações. Deste modo, o governo está a pensar abolir o estatuto de *non-dom* para alguns sujeitos que sejam residentes de longo prazo há mais de 15 anos dos últimos 20 anos fiscais anteriores. Estes sujeitos a partir de abril de 2017 serão tratados como domiciliados no Reino Unido para efeitos fiscais (Watts, 2016). Desta forma, a RBC de 90.000GBP irá caducar com a introdução desta medida, uma vez que estes sujeitos são os mesmos que pagavam esta RBC e ao passarem a ser considerados domiciliados no Reino Unido deixam de estar elegíveis para efeitos do *remittance basis of taxation* (Stephens, 2015).

Uma outra alteração que se prevê que o governo venha a fazer é a de a opção pelo *remittance basis* deixar de ser uma opção anual e passar a ser uma opção que se aplicará durante 3 anos (Ernest & Young, 2014)

Outra alteração que este regime estará sujeito é de a partir de abril de 201, os sujeitos que tinham o Reino Unido como *domicile of birth* mas que escolheram domiciliar-se fora do Reino Unido deixarem de poder usufruir do *remittance basis* quando regressam ao Reino Unido, uma vez que deixam de poder requerer o estatuto de *non-dom* quando vêm ao Reino Unido. Desta forma, serão considerados como residentes para efeitos fiscais (Ernest & Young, 2015).

Estas são algumas das alterações que se poderiam dar nos regimes para que estes se tornassem individualmente mais atrativos. Contudo, na nossa investigação interessa perceber de que forma poderia ser alterado o RRNH que se aplica em Portugal para que este regime se tornasse mais atrativo para os sujeitos passivos.

Desta forma, da análise que foi feita às características apresentadas anteriormente, o regime português deveria deixar de exigir aos seus sujeitos passivos um período de residência prévia, assim como não deveria ter uma duração de aplicação definida, podendo o sujeito passivo ter uma liberdade de aplicação do regime. Outra alteração que se deveria considerar era a abolição da lista de atividades de valor acrescentado, uma vez que esta acaba por limitar os sujeitos que podem aplicar este regime.

3.6 Notas Conclusivas

Neste capítulo apresentou-se a metodologia de investigação, procedeu-se à exposição dos regimes vigentes em Espanha e no Reino Unido e por fim efetuou-se um estudo comparativo.

Iniciou-se o capítulo com a definição dos objetivos e respetivas perguntas que levarão à concretização dos objetivos deste estudo. De seguida apresentou-se o regime que vigora em Espanha, apresentando as alterações que este já teve, como são tributados os sujeitos e como estes podem eliminar a dupla tributação quando a ela estejam sujeitos. De forma semelhante foi apresentado o regime inglês, apresentando os sujeitos que podem usufruir deste regime, as alterações a que este regime esteve sujeito, o modo de tributação dos rendimentos que os sujeitos auferam e a eliminação da dupla tributação caso esta exista.

Concretizou-se também neste capítulo a comparação dos três regimes, onde se pôde concluir que o regime espanhol é o que se apresenta menos vantajoso. Contudo, é sempre preciso ter em atenção quais os objetivos que o sujeito procura atingir. Uma vez que, este regime pode até ser o mais indicado para o sujeito, tudo dependerá das suas circunstâncias pessoais.

No que toca ao regime mais vantajoso, parece ser o regime inglês pois é o que apresenta menos restrições, tanto ao nível de duração de regime como de residência prévia. Contudo, é preciso ter em atenção que este regime exige o pagamento da RBC para que se consigam trazer os rendimentos estrangeiros para o Reino Unido, o que poderá ser uma grande desvantagem, mas mais uma vez irá depender do sujeito.

Por fim, foram expostas algumas propostas de alteração sugeridas por autores que têm estudado os regimes que foram apresentados ao longo deste estudo.

Capítulo IV – Conclusões finais e perspectivas de investigação futura

O RRNH entrou em vigor em Portugal em 2009 e permite aos sujeitos que dele usufruam, os residentes não habituais, que sejam tributados de forma especial em relação aos residentes considerados “normais”.

Este regime com o passar do tempo, como pudemos constatar, foi alvo de diversas alterações de modo a que o regime fosse clarificado, não só a nível do próprio conceito de residente não habitual, como da definição das taxas a que estes indivíduos estão sujeitos uma vez que, estas não foram definidas aquando da entrada em vigor do regime, assim como as atividades de valor acrescentado que se encontram definidas na lista da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro¹²⁹.

De acordo com os dados estatísticos disponíveis no Portal das Finanças este é um regime que em comparação com o ano da sua entrada em vigor teve um crescimento no número dos sujeitos que o aplicam, contudo não foi um aumento linear, tendo havido alguns anos, nomeadamente os primeiros anos de aplicação em que o crescimento percentual deste regime se apresenta negativo. No nosso entender este crescimento negativo pode dever-se ao facto de não haver a harmonização de conceitos e de taxas que mais tarde se veio a verificar. Contudo, a tendência será crescente.

No entanto, este regime não está ainda na sua melhor forma, por exemplo, existem atividades que poderiam ser inseridas na lista, como por exemplo, algumas ligadas ao turismo pelo facto de se considerar que estas são de valor acrescentado para a economia portuguesa, de acordo com Esteves (2014). Assim sendo, ao acrescentar mais atividades à lista mais sujeitos poderão usufruir do regime o que de certo se irá repercutir nas estatísticas.

O foco desta investigação concentrou-se no estudo comparativo do RRNH em Portugal com o RRNH em Espanha e no Reino Unido.

O RRNH que se aplica em Espanha entrou em vigor em 2004 e tem como objetivo a atração de trabalhadores qualificados para o território espanhol. Este regime foi

¹²⁹ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 3.

amplamente aplicado por desportistas de elite e por isso, este teve de ser alvo de algumas alterações para que se excluísse do âmbito do regime os desportistas por se achar que estes não são considerados como trabalhadores qualificados.

Desta forma, foi introduzido no regime um limite. Se por um lado este limite veio a revelar-se uma desvantagem deste regime, visto que até 600.000 euros os sujeitos são tributados a 24% e a partir de 600.000 euros passam a ser tributados a 45%. Por outro lado, os sujeitos que aplicassem o RRNH em Espanha teriam que trabalhar exclusivamente em território espanhol e atualmente isto já não se verifica. Contudo, os trabalhos executados fora do território espanhol estão limitados até 15% da retribuição do total do sujeito, podendo o limite elevar-se até 30% se o sujeito assumir funções numa empresa do mesmo grupo da empresa espanhola.

No que diz respeito ao RRNH no Reino Unido é aplicável aos sujeitos que residam no Reino Unido, mas que não sejam aí domiciliados, não exigindo a execução de uma determinada atividade. O regime inglês tem a particularidade de permitir aos seus sujeitos que remetam para o Reino Unido todos os rendimentos que tenham obtido no estrangeiro, contudo exige que estes paguem uma *charge* que tem um valor dependente da longevidade de residência do sujeito no Reino Unido. A *charge* é uma das poucas desvantagens apontadas nesta investigação no regime inglês.

Após a apresentação e comparação dos três regimes concluiu-se que o regime mais vantajoso parece ser o regime inglês, pois é o que apresenta menos restrições, tanto ao nível de duração de regime como de residência prévia. Contudo, é preciso ter em atenção que este regime exige o pagamento da RBC para que se consigam trazer os rendimentos estrangeiros para o Reino Unido.

As sugestões de melhorias ao RRNH aplicado em Portugal poderiam passar pela eliminação tanto da duração do regime como do período de não residência prévia, pois são estas as características onde o regime inglês se destaca comparativamente a Portugal e Espanha.

Também seria interessante a eliminação da lista de atividades, pois acaba por ser um entrave para os sujeitos que queiram usufruir do regime, embora esta lista até tenha vindo a ser alterada.

Com este trabalho esperamos ter contribuído com análise crítica do regime dos residentes não habituais em sede de IRS no contexto português. Julgamos que seria pertinente um estudo do impacto que este regime tem tido no nosso país a fim de se perceber a sua importância, bem como alargar o estudo do RRNH a outros países da UE.

Assim, esperamos que este seja um primeiro trabalho de um conjunto de trabalhos de investigação futura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BARBEITO, P. A. e CARRERO, J. M. C. (2010), *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, 1.^a Edição, Gesblibo, S. L., Espanha.
- BORGES, R. P. e SOUSA, P. R. (2009), O novo regime fiscal dos residentes não habituais, *Fiscalidade* 40.
- BUENO, C. (2016), Brexit e o novo momento para a Europa, *Ciência e Cultura*, Volume n.º 68, n.º 4, São Paulo.
- COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (2014), Anteprojeto da Reforma do IRS - uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social.
- CLAVIJO, A. S. (2013), Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de Derecho Comparado, *Cronica Tributaria* n.º 148, pp. 195-213.
- CLAVIJO, A. S. (2013), El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España, *Instituto de Estudios Fiscales*.
- COURINHA, G. L. (2015), *A residência no Direito Internacional do Abuso Subjetivo de Convenções*, Livraria Almedina, Coimbra.

ERNEST & YOUNG

- Your Guide – UK year end tax planning for non-UK domiciliaries (2014).
- Remittances (2012).
- UK developments in the remittance basis of taxation (2015).

- ESTEVES, S. (2014), Regime fiscal dos residentes não habituais, *TOC* n.º 175, pp. 59-64.
- EZQUERRO, T. C. (2005), Régimen fiscal de los impatriados y expatriados, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidade internacional*, Septiembre – Octubre 2005 n.º 285.
- FAUSTINO, M. (2009), Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 424.
- GONÇALVES, S. E. (2015), Residência Fiscal em IRS, *Caderno de Justiça Tributária* n.º 8.
- GUERRA, J. C. (2014), A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à sua distorção administrativa, *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 6.

HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

- Residence, domicile and the remittance basis (2011).
- Information note: Changes to the remittance basis (2012).

- Guidance note: Changes to the remittance basis (2012).
- Guidance note: Residence, Domicile and the remittance basis (2016).
- Guidance note: Statutory Residence Test (SRT) (2016).

JANUÁRIO, M. (2015), Estatuto Tributário, particularmente em IRS, do residente não habitual em Portugal (II), *TOC n.º 181*, pp. 62-71.

KPMG (2016), The remittance basis charge.

LUBIÁN, J. I. L. (2006), El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma, *Cuadernos de Formación*, Colaboración 04/06, Volumen 1/2006.

MENDES, M. (2011), *O novo regime fiscal do residente não habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de Mestrado Ciências-Jurídico Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto;

MENDES, V (2016), *Incentivos ao investimento estrangeiro – O regime fiscal do residente não habitual e a autorização de residência para atividade de investimento – Vistos dourados (golden visas)*, Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, atualizado até à Lei n.º 17-A/2016, de 30 de março.
- Circular n.º 2/2010, de 6 de maio. Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto.
- Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.
- Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.
- Portaria n.º 276/2014, de 26 de dezembro.

MINISTERIO DE HACIENDA

- Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes, aprovado pelo Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- Ley de Impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprovado pela Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, aprovado pelo Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

MORAIS, R. D. (2008), Dupla tributação internacional em IRS, notas de uma leitura em jurisprudência, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal n.º 1*.

- MORAIS, R. D. (2015), Reforma do IRS (2014) – Uma primeira reflexão, *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 7.
- NABAIS, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra.
- NEVES, T. C. (2009), Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39.
- NYKÄNEN, M. G. (2016), *Régimen tributario de los trabajadores desplazados desde/ a España*, Tese de Mestrado de Direito, Facultad de Derecho da Universidad de La Laguna, Espanha.
- PEREIRA, M. (2013), O Impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras, *XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria*, Lisboa.
- PEREIRA, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra.
- PEREIRA, P. R. (2015), Em torno dos princípios do Direito Internacional em: CATARINO, J. R. e GUIMARÃES, V. B. (2015), *Lições de Fiscalidade - Vol. 2*, 4ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 216.
- PONTES, C. e Santos, S. A. (2015), Regime Fiscal do estatuto de residente não habitual: atrativo fiscal em expansão, *TOC* n.º 179, pp. 52-54;
- PWC (2016), Worldwide tax summaries.
- RODRÍGUEZ-SOLANO, J. P. (2007), El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma, *Cuadernos de Formación*, Colaboración 25/07, Volumen 4/2007.
- SANFORD, C. (2014), Residency, domicile and UK taxation.
- SCHNEIDER, S. e SCHIMITT, C. J. (1998), *O uso do método comparativo nas Ciências Sociais*, Cadernos de Sociologia, Porto Alegre, v. 9, p. 49-87;
- SILVA, A. (2016), *A tributação dos Residentes Não Habituais – Caso Português*, Tese de Mestrado de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.
- STEPHENS, M. (2015), The “remittance basis” of taxation for individuals not domiciled in the UK.
- TIAGO, L. (2012, 23 de maio), Governo começa a cobrar impostos a reformados estrangeiros, *Dinheiro Vivo*.
- VALENTE, N. (2016), IRS – Residência Parcial, *TOC* n.º 193.
- WADSWORTH, J., DHINGRA, S., OTTAVIANO, G. e REENEN, J. V. (2016), Brexit and the impact of immigration on the UK, *Centre for Economic Performance*.
- WATTS, H. (2016), Non-domiciled individuals.

XAVIER, A. (2014), *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra.


ANEXOS

Anexo 1 - Declaração Modelo 3


MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2017

ORIGINAL PARA A AT

Os dados recolhidos são processados automaticamente, destinando-se à prossecução das atribuições legalmente cometidas à administração fiscal. Os interessados poderão aceder à informação que lhes diga respeito através da internet, devendo, caso ainda não possam, solicitar a respetiva senha e proceder à sua correção ou adiantamento, nos termos das leis tributárias.

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3	1 SERVIÇO DE FINANÇAS DA ÁREA DO DOMÍLIO FISCAL DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Código do Serviço de Finanças 01	2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2	RESERVADO À LEITURA ÓTICA																																										
	3 NOME DO SUJEITO PASSIVO Sujeito passivo A NIF 01 DEFICIENTE GRAU F.A.																																												
4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO Casado 01 Unido de facto 02 Solteiro, divorciado ou separado judicialmente 03 Viúvo 04 Separado de facto 05																																													
5 OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS A 1. Se assinalou os campos 01 (casado) ou 02 (unido de facto) do quadro 4, indique se ambos os cônjuges ou unidos de facto optam pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 01 Não 02 2. Se assinalou o campo 01 (Sim), identifique o sujeito passivo B: Sujeito passivo B NIF 03 DEFICIENTE GRAU F.A. B 3. Se assinalou o campo 04 (viúvo) do quadro 4 e ocorreu o óbito do cônjuge no ano a que respeita esta declaração, indique se opta pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 04 Não 05 4. Se assinalou o campo 04 (Sim), preencha o NIF do cônjuge falecido SOCIEDADE CONJUGAL - ÓBITO DE UM DOS CÔNJUGES NO ANO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO NIF DEFICIENTE GRAU F.A. Cônjuge falecido 06																																													
6 AGREGADO FAMILIAR A Se assinalou os campos 02 ou 05 do quadro 5 (NÃO opta pela tributação conjunta dos rendimentos), indique o NIF do cônjuge/unido de facto/cônjuge falecido (ano do óbito) 01 B DEPENDENTES <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">DEPENDENTES</th> <th>DEFICIENTES GRAU</th> <th colspan="2">AFILHADOS CIVIS</th> <th>DEFICIENTES GRAU</th> </tr> <tr> <th>NIF</th> <th></th> <th></th> <th>NIF</th> <th>DEFICIENTES GRAU</th> <th>NIF</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>D1</td> <td></td> <td></td> <td>AF1</td> <td></td> <td>AF2</td> </tr> <tr> <td>D2</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>D3</td> <td></td> <td></td> <td colspan="3">DEPENDENTES EM GUARDA CONJUNTA</td> </tr> <tr> <td>D4</td> <td></td> <td></td> <td>DG1</td> <td></td> <td>NIF do outro progenitor</td> </tr> <tr> <td>D5</td> <td></td> <td></td> <td>DG2</td> <td></td> <td>Integra agregado SP Outro progenitor</td> </tr> </tbody> </table>				DEPENDENTES		DEFICIENTES GRAU	AFILHADOS CIVIS		DEFICIENTES GRAU	NIF			NIF	DEFICIENTES GRAU	NIF	D1			AF1		AF2	D2						D3			DEPENDENTES EM GUARDA CONJUNTA			D4			DG1		NIF do outro progenitor	D5			DG2		Integra agregado SP Outro progenitor
DEPENDENTES		DEFICIENTES GRAU	AFILHADOS CIVIS		DEFICIENTES GRAU																																								
NIF			NIF	DEFICIENTES GRAU	NIF																																								
D1			AF1		AF2																																								
D2																																													
D3			DEPENDENTES EM GUARDA CONJUNTA																																										
D4			DG1		NIF do outro progenitor																																								
D5			DG2		Integra agregado SP Outro progenitor																																								
7 ASCENDENTES E COLATERAIS A ASCENDENTES EM COMUNHÃO DE HABITAÇÃO COM O SUJEITO PASSIVO NIF DEFICIENTES - GRAU AS1 AS2 B OUTROS ASCENDENTES E COLATERAIS ATÉ AO 3.º GRAU NIF AC1 AC2																																													
8 RESIDÊNCIA FISCAL A RESIDENTES Continente 01 R. A. Açores 02 R. A. Madeira 03 B NÃO RESIDENTES Não residente 04 Representante - NIF 05 Residência em país da UE ou EEE 06 Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique: Pretende a tributação pelo regime geral 07 ou opta por um dos regimes abaixo indicados 08 Opção pelas taxas gerais do art.º 68.º do CIRS - Relativamente aos rendimentos não sujeitos a retenção liberatória - art.º 72.º, n.º 9, do CIRS 09 Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRS 10 Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro 11																																													
9 REEMBOLSO POR TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA O Número de Identificação Bancária Internacional (IBAN) deve pertencer ao sujeito passivo A e/ou B 10 NATUREZA DA DECLARAÇÃO 1.ª declaração do ano 01 Declaração de substituição 02																																													

Modelo n.º 2037 (Exclusivo da INCM, S. A.) **INCM** Preço: € 0,60



11	CONSIGNAÇÃO DE 0,5% DO IRS/CONSIGNAÇÃO DO BENEFÍCIO DE 15% DO IVA SUPORTADO												
ENTIDADES BENEFICIÁRIAS													
Instituições religiosas (art.º 32.º, n.º 4, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)				<input type="checkbox"/>	1101	<div>NIF<div></div></div> <div>IRS<input type="checkbox"/> IVA<input type="checkbox"/></div>							
Instituições particulares de solidariedade social ou pessoas coletivas de utilidade pública (art.º 32.º, n.º 6, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)				<input type="checkbox"/>									
Pessoas coletivas de utilidade pública de fins ambientais (art.º 14.º, n.ºs 5 e 7, da Lei n.º 35/98, de 18 de julho)				<input type="checkbox"/>	1102								
Instituições culturais com estatuto de utilidade pública (art.º 152.º do CIRS)				<input type="checkbox"/>	1103								
12	ANEXOS		Quantidade	ANEXOS		Quantidade	13 PRAZOS ESPECIAIS						
1	Anexo A			8	Anexo G1			Prazo especial (n.º 2 do art.º 60.º do CIRS) 01 <input type="text"/>					
2	Anexo B			9	Anexo H			Prazo especial (n.º 2 do art.º 31.º-A do CIRS) 02 <input type="text"/>					
3	Anexo C			10	Anexo I			Prazo especial (n.º 7 do art.º 44.º do CIRS) 03 <input type="text"/> <div>Ano Mês Dia</div>					
4	Anexo D			11	Anexo J			Data do facto que determinou o prazo especial 04 <input type="text"/>					
5	Anexo E			12	Anexo L			Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS) 05 <input type="text"/>					
6	Anexo F			13	Outros documentos								
7	Anexo G												
14	A PRESENTE DECLARAÇÃO CORRESPONDE À VERDADE E NÃO OMITE QUALQUER INFORMAÇÃO						15 RESERVADO AOS SERVIÇOS						
O(s) Declarante(s) Assinatura A) _____ Assinatura B) _____ Data ____/____/____ Quando a declaração for entregue por um representante ou gestor de negócios: Assinatura _____ NIF <input type="text"/>							A declaração de substituição foi entregue dentro do prazo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial? Sim 01 <input type="text"/> Não 02 <input type="text"/>						
							Se respondeu SIM: vai ser convalidada em processo de reclamação? Sim 03 <input type="text"/> Não 04 <input type="text"/>						
							Prazos especiais: Quadro 13. Estão cumpridos os requisitos? Sim 05 <input type="text"/> Não 06 <input type="text"/>						
							O Chefe do Serviço: _____						
							Datas: _____						
Da receção 07 <input type="text"/> <div>Ano Mês Dia</div>													
Limite do prazo de entrega 08 <input type="text"/>													
Número de lote 09 <input type="text"/>													
Número da declaração 10 <input type="text"/>													
AUTENTICAÇÃO DA RECEÇÃO													

Tributação do Residente Não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2017

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS
MODELO 3

1 SERVIÇO DE FINANÇAS DA ÁREA DO DOMICÍLIO FISCAL DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)
Código do Serviço de Finanças
01

2 ANO DOS RENDIMENTOS
01 2

RESERVADO À LEITURA ÓTICA

3 NOME DO SUJEITO PASSIVO
Sujeito passivo A NIF 01 DEFICIENTE GRAU F.A.

4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO
Casado 01 Unido de facto 02 Solteiro, divorciado ou separado judicialmente 03 Viúvo 04 Separado de facto 05

5 OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS
A 1. Se assinalou os campos 01 (casado) ou 02 (unido de facto) do quadro 4, indique se ambos os cônjuges ou unidos de facto optam pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 01 Não 02
2. Se assinalou o campo 01 (Sim), identifique o sujeito passivo B:
Sujeito passivo B NIF 03 DEFICIENTE GRAU F.A.
B 3. Se assinalou o campo 04 (viúvo) do quadro 4 e ocorreu o óbito do cônjuge no ano a que respeita esta declaração, indique se opta pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 04 Não 05
4. Se assinalou o campo 04 (Sim), preencha o NIF do cônjuge falecido
Sociedade conjugal - Óbito de um dos cônjuges no ano a que respeita a declaração NIF 06 DEFICIENTE GRAU F.A.
Cônjuge falecido

6 AGREGADO FAMILIAR
A Se assinalou os campos 02 ou 05 do quadro 5 (NÃO opta pela tributação conjunta dos rendimentos), indique o NIF do cônjuge/unido de facto/cônjuge falecido (ano do óbito) 01
B **DEPENDENTES**
DEPENDENTES DEFICIENTES GRAU AFILHADOS CIVIS DEFICIENTES GRAU
D1 NIF AF1 NIF AF2 NIF DEFICIENTES GRAU
D2 D3 D4 D5 DG1 DG2 NIF do outro progenitor Integra agregado Outro progenitor SP

7 ASCENDENTES E COLATERAIS
A ASCENDENTES EM COMUNHÃO DE HABITAÇÃO COM O SUJEITO PASSIVO NIF DEFICIENTES GRAU AS1 AS2
B OUTROS ASCENDENTES E COLATERAIS ATÉ AO 3.º GRAU NIF AC1 AC2

8 RESIDÊNCIA FISCAL
A **RESIDENTES**
Continente 01 R. A. Açores 02 R. A. Madeira 03
B **NÃO RESIDENTES**
Não residente 04 Representante - NIF 05 Residência em país da UE ou EEE 06
Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique:
Pretende a tributação pelo regime geral 07 ou opta por um dos regimes abaixo indicados 08
Opção pelas taxas gerais do art.º 68.º do CIRS - Relativamente aos rendimentos não sujeitos a retenção liberatória - art.º 72.º, n.º 9, do CIRS 09
Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRS 10 Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro 11
C **RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL**
Se durante o ano deteve o estatuto de residente e de não residente, indique o período a que respeita esta declaração de a a

9 REEMBOLSO POR TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA
O Número de Identificação Bancária Internacional (IBAN) deve pertencer ao sujeito passivo A e/ou B

10 NATUREZA DA DECLARAÇÃO
1.ª declaração do ano 01 Declaração de substituição 02

Modelo n.º 2037 (Exclusivo da INCM, S. A.) INCM

Tributação do Residente Não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido

11 CONSIGNAÇÃO DE 0,5% DO IRS/CONSIGNAÇÃO DO BENEFÍCIO DE 15% DO IVA SUPORTADO									
ENTIDADES BENEFICIÁRIAS									
Instituições religiosas (art.º 32.º, n.º 4, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)				<input type="checkbox"/>		<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div>NIF</div> <div>IRS</div> <div>IVA</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 10px;"> <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 100px;"></div> <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 40px;"></div> <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 40px;"></div> </div>		<div>1101</div> <div>1102</div> <div>1103</div>	
Instituições particulares de solidariedade social ou pessoas coletivas de utilidade pública (art.º 32.º, n.º 6, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)				<input type="checkbox"/>					
Pessoas coletivas de utilidade pública de fins ambientais (art.º 14.º, n.ºs 5 e 7, da Lei n.º 35/98, de 18 de julho)				<input type="checkbox"/>					
Instituições culturais com estatuto de utilidade pública (art.º 152.º do CIRS)				<input type="checkbox"/>					
12 ANEXOS		Quantidade	ANEXOS		Quantidade	13 PRAZOS ESPECIAIS			
1 Anexo A			8 Anexo G1			Prazo especial (n.º 2 do art.º 60.º do CIRS) 01			
2 Anexo B			9 Anexo H			Prazo especial (n.º 2 do art.º 31.º-A do CIRS) 02			
3 Anexo C			10 Anexo I			Prazo especial (n.º 7 do art.º 44.º do CIRS) 03			
4 Anexo D			11 Anexo J			Data do facto que determinou o prazo especial 04			
5 Anexo E			12 Anexo L			Ano Mês Dia			
6 Anexo F			13 Outros documentos			Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS) 05			
7 Anexo G									
14 A PRESENTE DECLARAÇÃO CORRESPONDE À VERDADE E NÃO OMITE QUALQUER INFORMAÇÃO									
O(s) Declarante(s)									
Assinatura									
A) _____									
Assinatura									
B) _____									
Data ____/____/____									
Quando a declaração for entregue por um representante ou gestor de negócios:									
Assinatura _____									
NIF <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 150px; display: inline-block;"></div>									
15 RESERVADO AOS SERVIÇOS									
A declaração de substituição foi entregue dentro do prazo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial? Sim 01 Não 02									
Se respondeu SIM: vai ser convalidada em processo de reclamação? Sim 03 Não 04									
Prazos especiais: Quadro 13. Estão cumpridos os requisitos? Sim 05 Não 06									
O Chefe do Serviço: _____									
Datas: _____									
Da receção 07									
Limite do prazo de entrega 08									
Número de lote 09									
Número da declaração 10									
AUTENTICAÇÃO DA RECEÇÃO									

Anexo 2 - Declaração Modelo 3 Anexo L

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2016

 R. P. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo L	1 RESIDENTE NÃO HABITUAL	2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2																																				
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)																																						
Sujeito passivo A NIF 01 Sujeito passivo B NIF 02 																																						
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO NIF 03 																																						
4 RENDIMENTOS OBTIDOS NO TERRITÓRIO NACIONAL																																						
A CATEGORIA A - RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE (ANEXO A)																																						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">NIF DA ENTIDADE PAGADORA</th> <th style="width: 15%;">CÓDIGO RENDIMENTO (ANEXO A)</th> <th style="width: 15%;">CÓDIGO ATIVIDADE</th> <th style="width: 75%;">RENDIMENTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>401</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>402</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>403</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>404</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> </tbody> </table>				NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CÓDIGO RENDIMENTO (ANEXO A)	CÓDIGO ATIVIDADE	RENDIMENTO	401			. . ,	402			. . ,	403			. . ,	404			. . ,															
NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CÓDIGO RENDIMENTO (ANEXO A)	CÓDIGO ATIVIDADE	RENDIMENTO																																			
401			. . ,																																			
402			. . ,																																			
403			. . ,																																			
404			. . ,																																			
B CATEGORIA B - RENDIMENTOS PROFISSIONAIS - REGIME SIMPLIFICADO (ANEXO B)																																						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">NIF DA ENTIDADE PAGADORA</th> <th style="width: 15%;">CAMPO DO QUADRO 4 DO ANEXO B</th> <th style="width: 15%;">CÓDIGO ATIVIDADE</th> <th style="width: 75%;">RENDIMENTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>421</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>422</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>423</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>424</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> </tbody> </table>				NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CAMPO DO QUADRO 4 DO ANEXO B	CÓDIGO ATIVIDADE	RENDIMENTO	421			. . ,	422			. . ,	423			. . ,	424			. . ,															
NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CAMPO DO QUADRO 4 DO ANEXO B	CÓDIGO ATIVIDADE	RENDIMENTO																																			
421			. . ,																																			
422			. . ,																																			
423			. . ,																																			
424			. . ,																																			
C CATEGORIA B - RENDIMENTOS PROFISSIONAIS - REGIME CONTABILIDADE ORGANIZADA (ANEXO C)																																						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">NIF DA ENTIDADE PAGADORA</th> <th style="width: 15%;">CÓDIGO ATIVIDADE</th> <th colspan="2" style="width: 80%;">RESULTADO</th> </tr> <tr> <th></th> <th></th> <th style="width: 40%;">LUCRO</th> <th style="width: 40%;">PREJUÍZO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>461</td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>462</td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>463</td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> <tr> <td>464</td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> </tr> </tbody> </table>				NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CÓDIGO ATIVIDADE	RESULTADO				LUCRO	PREJUÍZO	461		. . ,	. . ,	462		. . ,	. . ,	463		. . ,	. . ,	464		. . ,	. . ,											
NIF DA ENTIDADE PAGADORA	CÓDIGO ATIVIDADE	RESULTADO																																				
		LUCRO	PREJUÍZO																																			
461		. . ,	. . ,																																			
462		. . ,	. . ,																																			
463		. . ,	. . ,																																			
464		. . ,	. . ,																																			
5 RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO (ANEXO J)																																						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">CAMPO DO QUADRO 4A OU QUADRO 6A DO ANEXO J</th> <th style="width: 10%;">CÓDIGO ATIVIDADE</th> <th style="width: 5%;">CAT. A ou B</th> <th style="width: 10%;">PAÍS</th> <th style="width: 20%;">RENDIMENTO</th> <th style="width: 20%;">COM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO</th> <th style="width: 35%;">SEM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>501</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td></td> </tr> <tr> <td>502</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td></td> </tr> <tr> <td>503</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td></td> </tr> <tr> <td>504</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td style="text-align: right;">. . ,</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				CAMPO DO QUADRO 4A OU QUADRO 6A DO ANEXO J	CÓDIGO ATIVIDADE	CAT. A ou B	PAÍS	RENDIMENTO	COM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO	SEM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO	501				. . ,	. . ,		502				. . ,	. . ,		503				. . ,	. . ,		504				. . ,	. . ,	
CAMPO DO QUADRO 4A OU QUADRO 6A DO ANEXO J	CÓDIGO ATIVIDADE	CAT. A ou B	PAÍS	RENDIMENTO	COM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO	SEM IMPOSTO PAGO NO ESTRANGEIRO																																
501				. . ,	. . ,																																	
502				. . ,	. . ,																																	
503				. . ,	. . ,																																	
504				. . ,	. . ,																																	
6 OPÇÕES POR REGIMES DE TRIBUTAÇÃO																																						
A RENDIMENTOS DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO																																						
Para os rendimentos da categoria A do quadro 4A e/ou 5: PRETENDE A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA 01 OU OPTA PELO SEU ENGOBAMENTO 02 																																						
Para os rendimentos da categoria B do quadro 4B, 4C e/ou 5: PRETENDE A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA 03 OU OPTA PELO SEU ENGOBAMENTO 04 																																						
B RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO - ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL																																						
Relativamente aos rendimentos auferidos de: <ul style="list-style-type: none"> Categoria A tributados no estrangeiro; Categoria B respeitantes a atividades de elevado valor acrescentado que possam ser tributados no estrangeiro; Categoria E, F ou G que possam ser tributados no estrangeiro; Categoria H tributados no estrangeiro ou não obtidos no território português, Indique o método que pretende: <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> MÉTODO DE ISENÇÃO 05 MÉTODO DE CRÉDITO DE IMPOSTO 06 </div>																																						

Os dados recolhidos são processados automaticamente, destinando-se à prossecução das atribuições legalmente cometidas à administração fiscal. Os interessados poderão aceder à informação que lhes diga respeito através da Internet, devendo, caso ainda não possam, solicitar a respectiva senha e proceder à sua correção ou aditamento nos termos das leis tributárias.

Anexo 3 - Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro – Série I, n.º 4

Aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS

Prevêem, quer o n.º 6 do artigo 72.º quer o n.º 4 do artigo 81.º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares, que deverão ser definidas, por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, as actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevem para o novo regime fiscal do residente não habitual.

A inclusão dos rendimentos empresariais neste regime implica a necessidade de compatibilização com os regimes concorrentes do espaço europeu e a limitação dos rendimentos das categorias A e B do IRS a incluir no seu âmbito, concentrando-os sobre as actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how. O catálogo de actividades que se recolhe na presente portaria representa, neste contexto, um catálogo que serve ao arranque deste inovador regime fiscal e que, uma vez testado pela prática, pode e deve vir a beneficiar dos aperfeiçoamentos que venham a revelar-se necessários.

Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças, ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares, na sequência da nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, o seguinte:

Artigo único

1 - É aprovada a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS, constante do anexo, que faz parte integrante desta portaria.

2 - Todas as dúvidas interpretativas respeitantes ao âmbito e ao alcance das actividades constantes da presente tabela devem ser enquadradas nos códigos de actividade económica (CAE) vigentes à data da entrada em vigor da presente portaria.

O Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em 2 de Dezembro de 2009.

ANEXO

Tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS

1 - Arquitectos, engenheiros e técnicos similares:

- 101- Arquitectos;
- 102- Engenheiros;
- 103- Geólogos.

2 - Artistas plásticos, actores e músicos:

- 201- Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão;
- 202- Cantores;
- 203- Escultores;
- 204- Músicos;
- 205- Pintores.

3 - Auditores:

- 301- Auditores;
- 302- Consultores fiscais.

4 - Médicos e dentistas:

- 401- Dentistas;
- 402- Médicos analistas;
- 403- Médicos cirurgiões;
- 404- Médicos de bordo em navios;
- 405- Médicos de clínica geral;
- 406- Médicos dentistas;
- 407- Médicos estomatologistas;
- 408- Médicos fisiatras;
- 409- Médicos gastroenterologistas;
- 410- Médicos oftalmologistas;
- 411- Médicos ortopedistas;
- 412- Médicos otorrinolaringologistas;
- 413- Médicos pediatras;
- 414- Médicos radiologistas;
- 415- Médicos de outras especialidades.

5 - Professores:

- 501 - Professores universitários.

6 - Psicólogos:

601 - Psicólogos.

7 - Profissões liberais, técnicos e assimilados:

701 - Arqueólogos;

702 - Biólogos e especialistas em ciências da vida;

703 - Programadores informáticos;

704 - Consultoria e programação informática e actividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática;

705 - Actividades de programação informática;

706 - Actividades de consultoria em informática;

707 - Gestão e exploração de equipamento informático;

708 - Actividades dos serviços de informação;

709 - Actividades de processamento de dados, domiciliação de informação e actividades relacionadas; portais Web;

710 - Actividades de processamento de dados, domiciliação de informação e actividades relacionadas;

711 - Outras actividades dos serviços de informação;

712 - Actividades de agências de notícias;

713 - Outras actividades dos serviços de informação;

714 - Actividades de investigação científica e de desenvolvimento;

715 - Investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais;

716 - Investigação e desenvolvimento em biotecnologia;

717 - Designers.

8 - Investidores, administradores e gestores:

801 - Investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afectos a projectos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro;

802 - Quadros superiores de empresas.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE NO RESIDENTES**
Comunicación de la opción, renuncia o exclusión
(artículos 9.5 Ley del IRPF y 111 y ss. del Reglamento IRPF)

La comunicación se presentará ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente o ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas a la que esté adscrito.

Plazo de presentación. 1. La comunicación de la opción se presentará en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que consta en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. 2. La comunicación de la renuncia se presentará durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en el que deba surtir efectos. 3. La comunicación de la exclusión se presentará en el plazo de 1 mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron la aplicación del régimen.

Acreditación del régimen: la Administración tributaria, a la vista de la comunicación de la opción presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de la presentación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del mismo.

Espacio reservado para la etiqueta identificativa. Si no dispone de etiquetas, consigne los datos que se solicitan en este apartado y adjunte fotocopia del documento acreditativo del número de identificación fiscal (N.I.F.).

N.I.F.		Primer apellido			
Segundo apellido				Nombre	
Domicilio					
Vía pública		Núm.	Esc.	Piso	Pta.
Municipio		Provincia		C. Postal	

A fin de agilizar la subsanación de defectos que puedan advertirse en este documento, consigne los números de teléfono en los que pueda ser localizado/a en días y horas laborales.

Teléfonos de contacto (prefijos incluidos)

Teléfono 1.º _____	11	
Teléfono 2.º _____	12	

N.I.F.		Apellidos y nombre o razón social	
Vía pública		Num.	
Municipio	Provincia	C. Postal	

DECLARO cumplir las condiciones establecidas en los artículos 9.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 111 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, comunico los siguientes datos:

Identificación del empleador:

31	N.I.F.	32	Apellidos y nombre o denominación o razón social
----	--------	----	--

Identificación de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para quien se presten los servicios, en su caso:

33	N.I.F.	34	Apellidos y nombre o denominación o razón social
----	--------	----	--

Fecha de entrada en territorio español

36						
----	--	--	--	--	--	--

Fecha de inicio de la actividad que consta en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita

[illegible]

Último país o territorio de residencia

37

Y cumpliendo las condiciones exigidas. EJERCITO LA OPCIÓN por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Lugar y fecha: _____ Firma del/de la interesado/a o de su representante: _____
Fdo.: _____

Documentación:

- documentación:
- Cuando se inicie una relación laboral, especial, o estatutaria con un empleador en España, se adjuntará un documento justificativo del empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y la dirección del mismo, la duración del contrato de trabajo, y que el trabajo se realizará efectivamente en España.
 - Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador para prestar servicios a una empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en territorio español, se adjuntará un documento justificativo de estos últimos en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para los mismos, adjuntando copia de la carta de desplazamiento del empleador, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y la dirección del mismo, la duración de la orden de desplazamiento, y que el trabajo se realizará efectivamente en España.

COMUNICO mi renuncia al régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Lugar y fecha:	Firma del/de la interesado/a o de su representante:
	Fdo.:

Documentación: Se adjuntará una copia de la comunicación, modelo 145, presentada ante el retenedor, sellada por éste.

COMUNICO mi exclusión del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Fecha de incumplimiento de las condiciones 51


Causa de la exclusión: (indique brevemente la causa)

52	
----	--

Lugar y fecha: _____ Firma del/la interesado/a o de su representante: _____
Fdo.: _____

Ejemplar para la Administración

Anexo 5 - Self Assessment


HM Revenue
& Customs

Tax Return 2017
Tax year 6 April 2016 to 5 April 2017 (2016-17)

UTR
NINO
Employer reference
Date
HM Revenue and Customs office address

Issue address

Telephone

For Reference

Your tax return

This notice requires you, by law, to make a return of your taxable income and capital gains, and any documents requested, for the year from 6 April 2016 to 5 April 2017.

Deadlines
We must receive your tax return by these dates:

- if you are using a paper return - by 31 October 2017 (or 3 months after the date of this notice if that's later) or
- if you are filing a return online - by 31 January 2018 (or 3 months after the date of this notice if that's later)

If your return is late you will be charged a £100 penalty.
If your return is more than 3 months late, you will be charged daily penalties of £10 a day.
If you pay late you will be charged interest and a late payment penalty.

Most people file online
It's quick and easy to file online. Get started by going directly to our official website by typing www.tax.service.gov.uk/account/sign-in into your internet browser address bar.
Do not use a search website to find HMRC services online. If you haven't sent a tax return online before, why not join the 85% of people who already do it online? It's easy, secure and available 24-hours a day and you can also sign up for email alerts and online messages to help you manage your tax affairs.
To file on paper, please fill in this form using the following rules:

- enter your figures in whole pounds - ignore the pence
- round down income and round up expenses and tax paid, it is to your benefit
- if a box does not apply, please leave it blank - do not strike through empty boxes or write anything else

Starting your tax return

Before you start to fill it in, look through your tax return to make sure there is a section for all your income and claims - you may need some separate supplementary pages (see page TR 2 and the Tax Return notes). To get notes and helpsheets that will help you fill in this form, go to www.gov.uk/self-assessment-forms-and-helpsheets

Your personal details

1 Your date of birth - it helps get your tax right DDMMYYYY <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	3 Your phone number <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
2 Your name and address - if it is different from what is on the front of this form, please write the correct details underneath the wrong ones and put the date you changed address below DDMMYYYY <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	4 Your National Insurance number - leave blank if the correct number is shown above <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>

SA100 2017Page TR 1HMRC 12/16

What makes up your tax return

To make a complete return of your taxable income and gains for the year to 5 April 2017 you may need to complete some separate supplementary pages. Answer the following questions by putting 'X' in the 'Yes' or 'No' box.

<p>1 Employment Were you an employee, director, office holder or agency worker in the year to 5 April 2017? Please read the notes before answering. Fill in a separate 'Employment' page for each employment, directorship, etc. On each 'Employment' page you complete, enter any other payments, expenses or benefits related to that employment. Say how many 'Employment' pages you are completing in the 'Number' box below.</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Number <input type="text"/></p>	<p>6 Trusts etc Did you receive, or are you treated as having received, income from a trust, settlement or the residue of a deceased person's estate? This does not include cash lump sums/transfer of assets, otherwise known as capital distributions, received under a will.</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>
<p>2 Self-employment Did you work for yourself (on your 'own account' or in self-employment) in the year to 5 April 2017? (Answer 'Yes' if you were a 'Name' at Lloyd's.) Fill in a separate 'Self-employment' page for each business. On each 'Self-employment' page you complete, enter any payments or expenses related to that business. Say how many businesses you had in the 'Number' box below.</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Number <input type="text"/></p>	<p>7 Capital gains summary If you sold or disposed of any assets (including, for example, stocks, shares, land and property, a business), or had any chargeable gains, read the notes to decide if you have to fill in the 'Capital gains summary' page. If you do, you must also provide separate computations. Do you need to fill in the 'Capital gains summary' page and provide computations?</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Computation(s) provided <input type="checkbox"/></p>
<p>3 Partnership Were you in partnership? Fill in a separate 'Partnership' page for each partnership you were a partner in and say how many partnerships you had in the 'Number' box below.</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Number <input type="text"/></p>	<p>8 Residence, remittance basis etc Were you, for all or part of the year to 5 April 2017, one or more of the following: • not resident • not domiciled in the UK and claiming the remittance basis • dual resident in the UK and another country?</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>
<p>4 UK property Did you receive any income from UK property (including rents and other UK income from land you own or lease out)? Read the notes if you have furnished holiday lettings.</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>	<p>9 Additional information Some less common kinds of income and tax reliefs, for example Married Couple's Allowance, Life Insurance gains, chargeable event gains, Seafarer's Earnings Deduction and details of disclosed tax avoidance schemes, should be returned on the 'Additional information' pages. Do you need to fill in the 'Additional information' pages?</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>
<p>5 Foreign If you: • were entitled to any foreign income, or income gains • have, or could have, received (directly or indirectly) income, or a capital payment or benefit from a person abroad as a result of any transfer of assets • want to claim relief for foreign tax paid read the notes to decide if you have to fill in the 'Foreign' pages. Do you need to fill in the 'Foreign' pages?</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>	<p>If you need more pages If you answered 'Yes' to any of questions 1 to 9, please check to see if within this return, there is a page dealing with that kind of income etc. If there is not, you will need separate supplementary pages. Do you need to get and fill in separate supplementary pages?</p> <p>Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>If 'Yes', go to www.gov.uk/self-assessment-forms-and-helpsheets to download them.</p>

Income

Interest and dividends from UK banks, building societies etc

<p>1 Taxed UK interest etc - the net amount after tax has been taken off - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>5 Other dividends - the amount received - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>2 Untaxed UK interest etc - amounts which have not had tax taken off - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>6 Foreign dividends (up to £300) - the amount in sterling after foreign tax was taken off. Do not include this amount in the 'Foreign' pages</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>3 Untaxed foreign interest (up to £2,000) - amounts which have not had tax taken off - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>7 Tax taken off foreign dividends - the sterling equivalent</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>4 Dividends from UK companies - the amount received - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	

UK pensions, annuities and other state benefits received

<p>8 State Pension - amount you were entitled to receive in the year, not the weekly or 4-weekly amount - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>12 Tax taken off box 11</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>9 State Pension lump sum - the gross amount of any lump sum - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>13 Taxable Incapacity Benefit and contribution-based Employment and Support Allowance - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>10 Tax taken off box 9</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>14 Tax taken off Incapacity Benefit in box 13</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>11 Pensions (other than State Pension), retirement annuities and taxable lump sums treated as pensions - the gross amount. Tax taken off goes in box 12</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>15 Jobseeker's Allowance</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
	<p>16 Total of any other taxable State Pensions and benefits</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>

Other UK income not included on supplementary pages

Do not use this section for income that should be returned on supplementary pages. Share schemes, gilts, stock dividends, life insurance gains and certain other kinds of income go on the 'Additional information' pages.

<p>17 Other taxable income - before expenses and tax taken off</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>20 Benefit from pre-owned assets - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>18 Total amount of allowable expenses - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>21 Description of income in boxes 17 and 20 - if there is not enough space here please give details in the 'Any other information' box, box 19, on page TR 7</p> <p><input type="text"/></p> <p><input type="text"/></p> <p><input type="text"/></p>
<p>19 Any tax taken off box 17</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	

Tax reliefs

Paying into registered pension schemes and overseas pension schemes

Do not include payments you make to your employer's pension scheme which are deducted from your pay before tax or payments made by your employer. If your contributions and other pension inputs are more than the Annual Allowance, you should also fill in boxes 10 to 12 on page Ai 4 of the 'Additional information' pages.

<p>1 Payments to registered pension schemes where basic rate tax relief will be claimed by your pension provider (called 'relief at source'). Enter the payments and basic rate tax</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>3 Payments to your employer's scheme which were not deducted from your pay before tax - this will be unusual - read the notes</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>2 Payments to a retirement annuity contract where basic rate tax relief will not be claimed by your provider</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>4 Payments to an overseas pension scheme, which is not UK-registered, which are eligible for tax relief and were not deducted from your pay before tax</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>

Charitable giving

<p>5 Gift Aid payments made in the year to 5 April 2017</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>9 Value of qualifying shares or securities gifted to charity</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>6 Total of any 'one-off' payments in box 5</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>10 Value of qualifying land and buildings gifted to charity</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>7 Gift Aid payments made in the year to 5 April 2017 but treated as if made in the year to 5 April 2016</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>11 Value of qualifying investments gifted to non-UK charities in boxes 9 and 10</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>
<p>8 Gift Aid payments made after 5 April 2017 but to be treated as if made in the year to 5 April 2017</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>	<p>12 Gift Aid payments to non-UK charities in box 5</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - 00</p>

Blind Person's Allowance

<p>13 If you are registered blind, or severely sight impaired, and your name is on a local authority or other register, put 'X' in the box</p> <p><input type="checkbox"/></p>	<p>15 If you want your spouse's, or civil partner's, surplus allowance, put 'X' in the box</p> <p><input type="checkbox"/></p>
<p>14 Enter the name of the local authority or other register</p> <p><input type="text"/></p> <p><input type="text"/></p>	<p>16 If you want your spouse, or civil partner, to have your surplus allowance, put 'X' in the box</p> <p><input type="checkbox"/></p>

 Other less common reliefs are on the 'Additional information' pages.

Student Loan repayments

Please read the notes before filling in boxes 1 to 3.

<p>1 If you have received notification from the Student Loans Company that repayment of an Income Contingent Student Loan began before 6 April 2017, put 'X' in the box and we will use your plan type to calculate the amount due</p> <div style="border: 1px solid black; width: 30px; height: 30px; margin-left: 50px;"></div>	<p>2 If your employer has deducted Student Loan repayments enter the amount deducted</p> <div style="margin-left: 50px;"> £ <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> . <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> </div>
<p>3</p>	<p>3 If you think your loan may be fully repaid within the next 2 years, put 'X' in the box</p> <div style="border: 1px solid black; width: 30px; height: 30px; margin-left: 50px;"></div>

High Income Child Benefit Charge

Fill in this section if all of the following apply:

- your income was over £50,000
- you or your partner (if you have one) got Child Benefit (this also applies if someone else claims Child Benefit for a child who lives with you and pays you or your partner for the child's upkeep)
- couples only - your income was higher than your partner's.

Please read the notes. Use the calculator at www.gov.uk/child-benefit-tax-calculator to help you work out the Child Benefit payments you received.

If you have to pay this charge for the 2017-18 tax year and you do not want us to use your 2017-18 PAYE tax code to collect that tax during the year, put 'X' in box 3 on page TR 6.

<p>1 Enter the total amount of Child Benefit you and your partner got for the year to 5 April 2017</p> <p>£ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> - <input type="text"/> <input type="text"/></p>	<p>3 Enter the date that you and your partner stopped getting all Child Benefit payments if this was before 6 April 2017 DD/MM/YYYY</p> <p><input type="text"/><input type="text"/> <input type="text"/><input type="text"/> <input type="text"/><input type="text"/><input type="text"/><input type="text"/></p>
<p>2 Enter the number of children you and your partner got Child Benefit for on 5 April 2017</p> <p><input type="text"/><input type="text"/></p>	

Marriage Allowance

Please read the notes. If your income for the year ended 5 April 2017 was less than £11,000 you can transfer £1,100 of your Personal Allowance to your spouse or civil partner to reduce the amount of tax they pay if all of the following apply:

- you were married to, or in a civil partnership with, the same person for all or part of the tax year
- you were both born on or after 6 April 1935
- your spouse or civil partner's income was less than £43,000

Fill in this section if you want to make the transfer:

1	Your spouse or civil partner's first name		4	Your spouse or civil partner's date of birth DD MM YYYY	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	
2	Your spouse or civil partner's last name		5	Date of marriage or civil partnership DD MM YYYY	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	
3	Your spouse or civil partner's National Insurance number	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>				

Your tax adviser, if you have one

This section is optional. Please read the notes about authorising your tax adviser.

15 Your tax adviser's name <input type="text"/> <input type="text"/>	17 The first line of their address including the postcode <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Postcode: <input type="text"/>
16 Their phone number <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	18 The reference your adviser uses for you <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>

Any other information

19 Please give any other information in this space <div style="border: 1px solid black; height: 450px; width: 100%;"></div>

Signing your form and sending it back

Please fill in this section and sign and date the declaration at box 22.

20 If this tax return contains provisional or estimated figures, put 'X' in the box <input type="checkbox"/>	23 If you have signed on behalf of someone else, enter the capacity. For example, executor, receiver <input type="text"/> <input type="text"/>
21 If you are enclosing separate supplementary pages, put 'X' in the box <input type="checkbox"/>	24 Enter the name of the person you have signed for <input type="text"/> <input type="text"/>
22 Declaration I declare that the information I have given on this tax return and any supplementary pages is correct and complete to the best of my knowledge and belief. I understand that I may have to pay financial penalties and face prosecution if I give false information. Signature <input type="text"/> Date: DD MM YYYY <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	25 If you filled in boxes 23 and 24 enter your name <input type="text"/> <input type="text"/> 26 and your address <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Postcode <input type="text"/>